

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL
TURMA ESPECIAL UFSC-UA/CIESA

ROQUE MENDONÇA DE BRITO

UM ESTUDO SOBRE AS CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA
DOS CONTRIBUINTES DO IPTU NA PREFEITURA
MUNICIPAL DE MANAUS/AM

FLORIANÓPOLIS

2002

Roque Mendonça de Brito

**UM ESTUDO SOBRE AS CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA
DOS CONTRIBUINTES DO IPTU NA PREFEITURA
MUNICIPAL DE MANAUS/AM**

**Dissertação apresentada ao Programa
de Pós-Graduação em Administração da
Universidade Federal de Santa Catarina
como requisito final para obtenção do
título de Mestre em Administração.**

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dr.^a

FLORIANÓPOLIS

2002

Roque Mendonça de Brito

**UM ESTUDO SOBRE AS CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA
DOS CONTRIBUINTES DO IPTU NA PREFEITURA
MUNICIPAL DE MANAUS/AM.**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Administração (área de concentração em Políticas em Gestão Institucional) e aprovada em sua forma final pelo Programa de pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina, em 22 de julho de 2002.

Prof. Dr. Nelson Colossi
Coordenador

Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos Professores:

Prof.^a Dr.^a Ilse Maria Beuren
Orientadora

Prof. Dr. José Alberto da Costa Machado
Membro

Prof.^a Dr.^a Alair dos Anjos Silva Miranda
Membro

A Liliane, Liliane, Ricardo e Roque Júnior, meus queridos filhos, como estímulo ao seu progresso moral e profissional, pois na vida, o que se não dá uso adequado, deteriora-se.

A Rosália, minha esposa e companheira, como incentivo para que nunca desanime diante das adversidades da vida.

A minha saudosa maezinha, que dedicou sua vida a seus filhos, e se pudesse, teria absorvido todas as nossas dores físicas e morais.

A meu pai, que desde pequeninos, nos ensinou a contribuir com a nossa cota de trabalho, por menor que fosse.

AGRADECIMENTOS

a Deus, inteligência suprema, causa primária de todas as coisas, pela vida.

à Prefeitura Municipal de Manaus, na pessoa do ex-Secretário da SEMEF Aluízio Augusto de Queiroz Braga, pelos estímulos e patrocínio financeiro que nos possibilitaram a titulação.

à minha irmã, Rosa pela ajuda preciosa na revisão deste trabalho.

a todos os meus colegas do curso, pela contribuição dos seus conhecimentos e incentivo; e de maneira especial a Graça Gil, Ricarda, Sílvia e Tomé, pela troca de experiências na elaboração desta pesquisa.

à minha orientadora, Dr.^a Prof.^a Ilse Maria Beuren, pela extrema dedicação, bem como pela forma carinhosa das críticas e sugestões.

aos membros da Comissão Examinadora Prof. Dr. José Alberto da Costa Machado e Prof.^a Dr.^a Alair dos Anjos Silva Miranda, pela preciosa contribuição ao aprimoramento do trabalho.

a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

BRITO, Roque M. **Um estudo sobre as causas da inadimplência dos contribuintes do IPTU na Prefeitura de Manaus/AM.** Florianópolis 2002. 126p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientadora: Ilse Maria Beuren

O objetivo geral do trabalho consistiu em estudar o problema da inadimplência tributária no Município de Manaus/AM, visando a identificar e analisar as causas que levam os contribuintes do IPTU a não efetuarem o seu recolhimento. O levantamento dos dados relacionados ao inadimplemento dos contribuintes do IPTU foi realizado através de uma pesquisa documental, enquanto o levantamento de suas causas foi detectado através da observação participante e de entrevistas com os servidores da SEMEF e PGM, envolvidos diretamente no processo de cobrança administrativa e judicial, que lidam diretamente com tais contribuintes e que, por isso mesmo, são os receptáculos de seus entendimentos e explicações a respeito de tal problema. O estudo procurou levantar o percentual de inadimplência do IPTU no período de 1995 a 2001, como, também, identificar e analisar as suas causas no Município de Manaus. O resultado obtido, no que se refere ao percentual, demonstra que a inadimplência do referido tributo na Cidade de Manaus, oscila entre 30,1% a 49,0%. Tais percentuais se afiguram como algo muito grave, porque a carga tributária acaba recaindo sobre, praticamente, a metade da população, enquanto todos, sem distinção de adimplentes e inadimplentes, acabam beneficiados por aqueles que cumprem com as suas obrigações tributárias. Para tal situação foram apontadas algumas causas, entre elas: a passividade dos governos municipais frente à inadimplência e a falta de censura por parte da sociedade aos inadimplentes. O trabalho indica, também, algumas sugestões, entre as quais: evitar a concessão de anistias continuadas, visto que elas induzem a postergação do imposto; aumentar o desconto para os que pagam em dia; procurar eliminar as distorções da base de cálculo do tributo através de freqüentes atualizações da planta de valores imobiliários, a fim de promover a justiça fiscal.

Palavras-chave: tributos, evasão fiscal, inadimplência tributária.

ABSTRACT

BRITO, Roque M. **Um estudo sobre as causas da inadimplência dos contribuintes do IPTU na Prefeitura de Manaus/AM.** Florianópolis 2002. 126p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina.

Orientadora: Ilse Maria Beuren

This study has the objectives of discovering how high is the percentage of IPTU non-payers in the years from 1995 to 2001, and, at the same time, of verifying and analysing the reasons of its existence in Manaus township. With regard to the percentage, it is true that the debt situates around 30,1% to 49,0%, which seems to be, according to our conclusions, very bad. This statistics expresses how socially unfair it is, chiefly when we see that the taxation loading falls only on half the population and the benefits therefrom generated are enjoyed by everybody. With reference to such a situation, whose fault is it? There is no doubt that the blame lays not only on the township governments for remaining inactive before tax non-payers, but also on the society that never requests the mayor the strict imposition of the law on the debtors. The subject we are dealing with includes suggestions, some of them as follow: It is necessary to avoid nonstop concessions of debt amnesty; immediate creation of attractive incentives for those who pay tax regularly; finally, elimination of distortions in order to promote a fair tax payment.

Key-words: income tax, tax avoidance, tax dodging.

SUMÁRIO

RESUMO	5
ABSTRACT	6
LISTA DE ILUSTRAÇÕES	9
LISTA DE ABREVIATURAS	10
1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA	12
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	15
1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	18
2.1.1 Definições de tributos e competências	22
2.1.2 Competência tributária municipal	24
2.1.3 Evasão fiscal	32
2.1.3.1 Estrutura tributária	34
2.1.3.2 A postura do setor público e da sociedade frente à evasão fiscal	37
2.2 MODELOS DE ANÁLISE DAS CAUSAS DA EVASÃO FISCAL	38
2.2.1 A postura do setor público frente à evasão fiscal	38
2.2.1.1 Síntese do modelo de Allingham e Sandmo sobre a postura do setor público e da sociedade frente à evasão fiscal	40
2.2.1.2 Adaptação de Chistiansen em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir os objetivos de governo e o combate à evasão fiscal	42
2.2.1.3 Adaptação de Cowell em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir os objetivos de governo e o combate à evasão fiscal	44
2.2.1.3.1 A função de bem-estar utilitarista	45
2.2.1.3.2 A função de bem-estar não-utilitarista	46
2.2.1.3.3 A função de bem-estar baseada em indicadores observáveis	48
2.2.1.3.4 Análise das abordagens de Cowell	48
2.2.2 A postura da sociedade frente à evasão fiscal	50
2.2.2.1 Adaptação de Benjamini e Maital em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir os objetivos de governo e o combate à evasão fiscal	50
2.2.2.2 Adaptação de Gordon em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir os objetivos de governo e o combate à evasão fiscal	51
2.2.2.3 Adaptação de Cowell e Gordon em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir os objetivos de governo e o combate à evasão fiscal	54

2.2.3	Considerações finais de Soares sobre os modelos de análise das causas da evasão fiscal apresentados	55
2.3	A ORGANIZAÇÃO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS/AM	58
2.3.1	Estrutura organizacional da Prefeitura Municipal de Manaus	59
2.3.1.1	A Procuradoria Fiscal do Município	63
2.3.1.2	A Secretaria Municipal de Economia e Finanças	64
2.3.2	Programa de Modernização da Administração Tributária para o Município de Manaus	67
2.4	PROCESSO DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA E DA EXECUÇÃO JUDICIAL	70
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	72
3.1	QUESTÕES NORTEADORAS DA PESQUISA	72
3.2	DEFINIÇÃO DE TERMOS	73
3.2.1	Definição operacional	73
3.2.2	Definição constitutiva	74
3.3	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	75
3.4	UNIDADE DE INVESTIGAÇÃO E ELEMENTO DE ANÁLISE	76
3.5	INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS	77
3.6	ANÁLISE DOS DADOS	78
3.7	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	79
4	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	81
4.1	A INADIMPLÊNCIA DO IPTU NO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM, DE 1995 A 2001	81
4.1	CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA DO IPTU NO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM	84
4.1.1	A postura do setor público frente à evasão fiscal	85
4.1.1.1	Os objetivos de governo e o combate à evasão fiscal	85
4.1.1.2	A carga tributária e a evasão fiscal	89
4.1.1.3	A magnitude das multas e a evasão fiscal	91
4.1.1.4	A expectativa de punição e a evasão fiscal	94
4.1.1.5	A estrutura tributária e a evasão fiscal	96
4.1.2	A postura da sociedade frente à evasão fiscal	103
4.1.2.1	O contribuinte inadimplente e a atitude da sociedade frente à evasão fiscal	103
4.1.2.2	A oferta de bens públicos e a evasão fiscal	105
4.1.3	Resumo das falas dos entrevistados	108
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	110
5.1	CONCLUSÕES	110
5.2	RECOMENDAÇÕES	115
	REFERÊNCIAS	116
	APÊNDICE	121

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Desejabilidade da erradicação da sonegação	49
Figura 2 – Inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM	111

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	– Evolução de Lançamento e Pagamento do IPTU, em U\$ milhões.....	16
Tabela 2	– Inadimplência do IPTU do Município de Manaus/AM – com base no número de matrículas (Período: 1995 a 2001)	83
Tabela 3	– Inadimplência do IPTU do Município de Manaus/AM – com base nos valores monetários (período: 1995 a 2001)	84
Tabela 4	– Os objetivos de governo e a evasão fiscal	86
Tabela 5	– A carga tributária e a evasão fiscal	90
Tabela 6	– A magnitude das multas e a evasão fiscal	93
Tabela 7	– A expectativa de punição e a evasão fiscal	95
Tabela 8	– A estrutura tributária e a evasão fiscal	97
Tabela 9	– O contribuinte inadimplente e a atitude da sociedade	104
Tabela 10	– A oferta de bens públicos e a atitude da sociedade frente à evasão fiscal	107

LISTA DE SIGLAS

AGM	– Auditoria Geral do Município
ARO	– Antecipação de Receitas Orçamentárias
BNDS	– Banco Nacional de Desenvolvimento Social
CTN	– Código Tributário Nacional
EAESP	– Escola de Administração de Empresas de São Paulo
EUA	– Estados Unidos da América
FGV	– Fundação Getúlio Vargas
IPTU	– Imposto Predial e Territorial Urbano
LRF	– Lei de Responsabilidade Fiscal
PFM	– Procuradoria Fiscal do Município
PGM	– Procuradoria Geral do Município
PMAT	– Programa de Modernização da Administração Tributária
PMM	– Prefeitura Municipal de Manaus
SEDEMA	– Secretaria Municipal de Desenvolvimento e Meio Ambiente
SEMAD	– Secretaria Municipal de Administração e Planejamento
SEMAF	– Secretaria Municipal de Abastecimento, Mercados e Feiras
SEMASC	– Secretaria Municipal de Assistência Social e Cidadania
SEMCOM	– Secretaria Municipal de Comunicação Social
SEMDEC	– Secretaria Municipal de Defesa Civil
SEMED	– Secretaria Municipal de Educação e Cultura
SEMEF	– Secretaria Municipal de Economia e Finanças
SEMESP	– Secretaria Municipal de Esporte e Lazer
SEMINF	– Secretaria Municipal da Infância e da Juventude
SEMOSB	– Secretaria Municipal de Obras, Saneamento Básico e Serviços Públicos
SEMSA	– Secretaria Municipal de Saúde
SEMTRA	– Secretaria Municipal de Trabalho, Emprego e Renda
SRC	– Seção de Registro e Cobrança

1. INTRODUÇÃO

Apresenta-se aqui, o tema e o problema da pesquisa, bem como os objetivos do estudo, sua justificativa e organização do trabalho.

1.1 TEMA E PROBLEMA DA PESQUISA

Desde o advento da redemocratização brasileira, ainda nos anos de 1980, a demanda por descentralização de recursos e atribuições relativas à elaboração e implementação de políticas públicas vem marcando o debate político nacional. Diante do perfil autoritário do regime militar e de suas deficiências, particularmente em relação às questões sociais, a descentralização de políticas públicas foi associada por muitos, tanto à construção da democracia, quanto à maior eficácia e eficiência das políticas governamentais.

É neste contexto que ocorre a elaboração da Constituição de 1988, cujo texto introduziu importantes modificações nas características da fase anterior de nossa história, marcada por uma acentuada centralização dos recursos e das decisões de política governamental no âmbito do governo federal e no padrão de relações intergovernamentais entre Estados, Municípios e União.

A esse respeito, as principais novidades produzidas pela Constituição de 1988 dizem respeito ao reconhecimento dos municípios e do Distrito Federal como entes federados (art.18); à ampliação da autonomia e da capacidade extrativa fiscal de estados e municípios; e ao aumento das transferências constitucionais da União em favor das demais unidades federadas (arts. 155-160).

Quanto à repartição da receita tributária global, segundo Zauli (2002, p.1), o novo padrão de relações intergovernamentais consagrado pelo novo federalismo brasileiro produziu:

entre 1989 e 1996 um quadro de crescimento negativo da receita disponível da União (de 61,1 % para 56,4%) e de crescimento positivo das receitas disponíveis de estados (de 25% para 27%) e municípios (de 13,9% para 16,7%). A propósito, para o ano de 1995, estados e municípios, tendo sido responsáveis pela arrecadação direta de 34% da carga tributária global, dispuseram de 44% da receita tributária depois de computadas todas as transferências em seu favor. Tudo isso num contexto em que os fluxos de transferências intergovernamentais alcançam o patamar de 6% do

PIB, e as unidades subnacionais de governo gozam de uma significativa margem de liberdade na utilização de seus respectivos recursos.

Entende o autor que ao mesmo tempo em que promove uma nova distribuição de recursos entre os diferentes níveis de governo, a Constituição de 1988 não procedeu a uma redistribuição dos diferentes encargos governamentais que fosse compatível com a meta do aprofundamento da descentralização e desconcentração tributárias. Em virtude disso, ao invés de se produzir um quadro de relações cooperativas entre os diferentes entes federados, o que se seguiu foi um padrão de interação de tipo soma-zero entre municípios, estados e União qualificado pela expressão "federalismo predatório".

Mesmo que não tendo procedido a uma redistribuição dos diferentes encargos governamentais compatível com a descentralização e desconcentração tributária; mesmo não promovendo uma relação cooperativa entre os diferentes entes federados, o novo contexto promove um conjunto diversificado de ações voltadas para a descentralização de políticas públicas no Brasil, apresentando significativo aumento das atribuições dos municípios.

Neste sentido, na década de 1990, ao longo do processo de descentralização das políticas públicas brasileira, ocorreram notáveis progressos que vêm sendo acompanhados por alguns esforços no sentido do estabelecimento de diferentes mecanismos de controle social nas áreas da saúde, educação, ação social, reforma agrária e atendimento à criança e ao adolescente.

Do ponto de vista do gerenciamento dos municípios, novas soluções podem ser adotadas em função de suas necessidades. Além disso, ao fornecer numerosas arenas para a tomada de decisão, a descentralização envolve muitas pessoas no processo de governo, melhorando a própria qualidade das decisões.

Apesar de a descentralização ser fundamental, a melhoria dos serviços depende, sobretudo, da capacidade de instalar núcleos regionais dinâmicos e produtivos, com razoável capacidade gerencial, dotados de infra-estrutura e de recursos humanos qualificados, juntamente com o esforço de organização financeira e administrativa. Contudo, para que haja eficácia e eficiência torna-se imperiosa a transferência do poder de decisão, isto é, transferir a condição básica de eficiência dos programas cada vez mais para a ponta do sistema.

Espera-se que a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Lei complementar nº 101, de 04/05/2000) aprovada pelo Congresso Nacional, realmente contribua para a introdução de parâmetros saudáveis para o funcionamento da administração pública, visto que, entre outros feitos, institui uma nova disciplina ao poder executivo nas três esferas de governo acompanhado de mecanismos de penalização administrativa. No caso dos municípios, por exemplo, as despesas com pessoal não poderão exceder o limite de 60% da receita líquida. Por outro lado, ficam proibidas as operações de Antecipação de Receitas Orçamentárias (ARO) e a antecipação do pagamento de tributos como o IPTU no período de um ano antes das eleições.

Justamente por implicar em um maior disciplinamento e coibir certas práticas deletérias que impregnam a administração dos municípios no Brasil, a aplicação da LRF poderá conduzir a um crescente interesse, por parte dos executivos municipais, em utilizar os recursos vinculados aos programas descentralizados de políticas públicas para fins eleitoreiros e escusos.

Dentro deste novo cenário político, econômico e social, os municípios não podem prescindir de uma administração financeira que priorize a administração de suas receitas tributárias, uma vez que esta é de sua exclusiva responsabilidade; além do que, praticamente, nada pode fazer em relação às receitas de transferência.

Para se ter uma idéia da importância das receitas tributárias para os municípios, podemos citar a participação da receita tributária do Município de Manaus/AM, que contribuiu - entre os anos de 1997 a 1999 - com cerca de 30% da receita total para a sua administração. O desenvolvimento de um trabalho que possibilite baixar os atuais índices de inadimplência haverá, com toda certeza, um razoável aumento desta participação. Dentre as receitas tributárias, o Imposto Predial e Territorial Urbano participa, no Município de Manaus/AM, com cerca de 15%.

O estudo sobre as causas da inadimplência dos contribuintes do IPTU na Prefeitura Municipal de Manaus/AM, na visão dos servidores da SEMEF e da PGM, procura identificar e estudar as causas da inadimplência dos contribuintes do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, tendo por suporte as percepções dos servidores envolvidos no processo de cobrança administrativa e judicial, formadas a

partir das falas dos contribuintes, quando do comparecimento aos referidos setores para quitar ou renegociar os seus débitos.

Diante da preocupação em compreender e contribuir para a solução de tal problema, resolveu-se desenvolver uma pesquisa que buscasse responder à seguinte questão: *Quais as causas que levam ao inadimplemento dos contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM, na percepção dos servidores envolvidos no processo de cobrança administrativa e judicial deste tributo?*

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral da pesquisa consiste em estudar o problema da inadimplência tributária no Município de Manaus/AM, visando a identificar e analisar as causas que levam os contribuintes do IPTU a não efetuarem o seu recolhimento.

A partir do objetivo geral elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- verificar os percentuais de inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM, nos anos de 1995 a 2001;
- identificar e analisar as causas que levaram os contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM a não efetuarem o seu recolhimento; e
- propor ações ou práticas administrativas com vistas a reduzir o nível de inadimplência do referido tributo.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Na busca do aperfeiçoamento de um modelo que possa dar ao Município de Manaus condições para se manter num nível de sustentabilidade econômica, é preciso empreender esforços no sentido de dar um salto, não apenas em termos de volume na arrecadação, mas, também, na qualidade, tanto no que se refere ao atendimento aos seus contribuintes, quanto na implementação de meios efetivos de arrecadação tributária.

Dáí porque o estudo e a análise das causas da inadimplência dos contribuintes do IPTU, no Município de Manaus ser relevante. Ele poderá contribuir para a implementação de ações ou práticas administrativas que possam, senão acabar, pelo menos minimizar o problema.

Para alcançar esse salto qualitativo é de fundamental importância que ocorra o desenvolvimento de instrumentos e de atitudes que possibilitem a redução da inadimplência tributária. Neste sentido, é indispensável identificar as causas que levam os contribuintes à inadimplência tributária.

A escolha do IPTU, como objeto de investigação na presente pesquisa, foi motivada por que é um tributo bastante significativo na maioria dos municípios. No Município de Manaus/AM, representa cerca de 10% da receita tributária. Não obstante sua importância na receita total dos municípios, pois este é um tributo que normalmente pode implicar em índices elevados de inadimplência.

Para que se tenha uma dimensão do problema, basta dizer que ao analisar os percentuais da inadimplência dos contribuintes do IPTU, evidenciados no Programa de Modernização da Administração Tributária do Município de Manaus/AM, no período de 1989 a 1997, seus percentuais variaram de 40% a 83%, sendo que o percentual médio ficou em torno de 51%, conforme é mostrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Evolução de lançamento e pagamento do IPTU, no período de 1989 a 1997

EXERCÍCIOS	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997*	MÉDIA
LANÇAMENTO	10,3	16,3	33,3	20,1	17,8	18,3	28,9	34,5	36,1	24,0
PAGAMENTO	1,8	8,1	14,7	9,1	6,8	7,7	17,2	20,5	20,0	11,8
ADIMPLÊNCIA	17%	50%	44%	45%	38%	42%	60%	58%	55%	49%
INADIMPLÊNCIA	83%	50%	56%	55%	62%	58%	40%	42%	45%	51%

* Preliminar até 31/07/97.

Fonte: Programa de Modernização da Administração Tributária do Município de Manaus/AM

Quanto aos dados constantes da Tabela 1, observa-se que: no lançamento, consideraram-se os valores das cota única, que são emitidas com desconto de 15% sobre o total do tributo; já no pagamento consideraram-se aos valores pagos em cota única e/ou em parcelas. Quanto ao ano de 1997 os valores

são preliminares até 31/07/97. Na tabela original não consta o percentual da inadimplência, que foi calculado a partir da diferença em relação à adimplência.

Este percentual chamou atenção e instigou a procurar as causas para tal ocorrência. Além disso, o constante contato do pesquisador com os demais servidores da SEMEF, envolvidos no processo de cobrança administrativa e da execução judicial, possibilitou perceber que essas preocupações também eram as deles, isto é, os motivos que levam os contribuintes a estarem inadimplentes com os tributos municipais.

Desse modo, parece estar justificada a necessidade da referida pesquisa. Sua relevância consiste em contribuir com a Administração Pública Municipal, no sentido de fornecer informações sobre as causas da inadimplência do IPTU na percepção dos servidores da SEMEF, a partir da manifestação dos contribuintes quando são chamados ao órgão para promover a quitação ou negociação de seus débitos.

1.4 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado em sete capítulos:

No capítulo introdutório são expostos o tema e problema da nossa investigação, seus objetivos, a justificativa e a organização do trabalho.

No segundo capítulo são expostas algumas idéias sobre Administração Tributária e apresentados os modelos de análise das causas da evasão fiscal que serviram de base para a pesquisa.

No terceiro capítulo expõem-se os procedimentos metodológicos utilizados: Primeiramente, apresentam-se as questões norteadoras da pesquisa e as definições de termos. Na seqüência evidenciam-se o delineamento da pesquisa, a unidade de investigação e elemento de análise, os instrumentos de coleta de dados bem como as limitações da pesquisa.

No quarto capítulo realiza-se a descrição e análise das causas que levaram os contribuintes do IPTU a não efetuarem o seu recolhimento, tendo por base a observação participante, as entrevistas com os servidores da SEMEF e PGM

que trabalham no processo de cobrança administrativa e judicial, diretamente envolvidos no atendimento dos contribuintes inadimplentes fundamentadas nos modelos de análise das causas da evasão fiscal contida no capítulo 2; apresentam-se também a organização da PMM e o seu processo de cobrança administrativa e judicial; e a inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM (de 1995 a 2001).

No quinto capítulo apresentam-se, com base na pesquisa realizada, as conclusões sobre as causas que levaram os contribuintes do IPTU a não efetuarem o seu recolhimento e as recomendações para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, apresentam-se os preceitos legais e as fundamentações teóricas que dão suporte ao estudo em pauta. Assim, principalmente faz-se uma incursão na administração tributária, com ênfase nas definições e competências tributárias, na competência tributária municipal e nas definições de evasão fiscal. Na seqüência, abordam-se os modelos de análise das causas da evasão fiscal, tendo em vista a postura do setor público e da sociedade frente à mesma. Em seguida, apresenta-se a organização da Prefeitura Municipal de Manaus/AM e descreve-se o processo de cobrança administrativa e da execução judicial.

2.1 ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Meirelles (1986, p.52) define Administração Pública como “a expressão do Estado agindo *in concreto*, para satisfação de seus fins de conservação, de bem-estar individual dos cidadãos (...) e dos interesses da comunidade”.

Observa-se que, para o que o autor, a função da Administração Pública é possibilitar ao Estado atuar concretamente, tendo em vista os interesses da comunidade, a fim de proporcionar o bem estar de seus cidadãos.

Nesta mesma linha de pensamento, Silva (1994, p.92) afirma que a Administração Pública ocupa-se “dos negócios ou serviços públicos, (...) com a finalidade de prover às necessidades gerais ou coletivas”.

Objetivando organizar as atividades do Estado, para que o mesmo possa cumprir as suas responsabilidades de proporcionar o bem estar da sociedade, a Administração Pública dividiu-se em áreas de atuação, das quais as principais são: Administração, Agricultura e Abastecimento, Ciência e Tecnologia, Comunicações, Cultura, Defesa, Educação, Indústria e Comércio Exterior, Justiça e Meio Ambiente, Planejamento e Orçamento, Previdência Social, Relações Exteriores, Trabalho e Emprego, Transportes, Tributária, e Saúde.

Como uma das áreas da administração pública, Nogueira (1995, p.219) menciona que “a administração tributária é estruturada no Brasil de conformidade com as atribuições de competência e funções que a Constituição Federal, as

Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios distribuem”.

A administração tributária, no Brasil, é descentralizada, por isso mesmo, é exercida por intermédio das pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias). Em decorrência disso, o controle, a fiscalização e a arrecadação de tributos estão inseridas na função administrativa do Estado, conduzida pelo Poder Executivo, através dos órgãos públicos que o integram.

Nela, cada jurisdição de governo tem a sua própria organização administrativa. No âmbito federal, a nível de Ministério; no estadual, a nível de Secretaria; no Municipal, a nível de Secretaria, nos Municípios maiores; e a nível de Departamento, Divisão ou Seção, em Municípios menores.

Pelas disposições do Decreto-Lei nº 200 de 25/02/67, o Poder Executivo, em nível nacional, é exercido pelo Presidente da República; a nível Estadual e Distrito Federal, pelo Governador; e a nível Municipal, pelo Prefeito. Dispõe, também, que no caso da União, o órgão máximo da administração tributária é o Ministério da Fazenda; no caso dos Estados e Distrito Federal, as Secretarias de Estado dos Negócios da Fazenda; no caso dos Municípios, as Secretarias das Finanças. Em cada um deles existe um chefe responsável (Ministro da Fazenda, Secretário da Fazenda ou Secretário das Finanças, conforme o caso), além de repartições públicas e funcionários públicos especializados.

A Lei nº 5.172 de 27/01/66, Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 194 estabelece que:

Art. 194 - A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se trata, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único - A legislação, a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

No entendimento de Azevedo (2000, p.137), o disposto neste artigo transborda do Direito Tributário para o Direito Administrativo Fiscal, ou puramente Direito Administrativo e estatui a universalidade da sujeição.

Não é fácil estabelecer uma linha divisória entre esse ente político que é o Estado e sua expressão material, a Administração Pública que mantém com ele relações profundas. A estrutura administrativa corresponde, basicamente, ao Poder Executivo. Representa a burocracia estatal em funcionamento e designa tanto os órgãos governamentais quanto a atividade administrativa em si mesma. Isto porque os outros poderes possuem funções administrativas relativas à sua infra-estrutura, mas não são, em si, estruturas administrativas.

A administração tributária, através de seus funcionários, tem como tarefas fundamentais: a fiscalização tributária, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, a arrecadação dos tributos e a orientação dos contribuintes. As ações das autoridades fazendárias devem ser orientadas pelos princípios gerais do direito, tendo sempre por guia o respeito aos direitos e garantias dos sujeitos passivos das obrigações, mesmo que seu escopo seja defender o Erário. Todavia, para que haja efetividade no cumprimento dessa missão, a administração tributária não pode prescindir da Ciência da Administração.

Ao expressar as suas idéias sobre a administração tributária, Valério (1974, p.147) diz que a mesma é "o procedimento tendente à verificação de que as obrigações de natureza fiscal foram cumpridas, à utilização das medidas necessárias para compelir os devedores a esse cumprimento, bem como à quitação dos respectivos débitos."

Segundo Maximiano (1995, p.60), administrar é um processo de planejar, organizar, dirigir e controlar a aplicação de recursos visando à realização de objetivos. É por isso que administrar envolve decisões e ações, cujo objetivo máximo é garantir a continuidade da organização, a fim de que a mesma possa coordenar as contribuições das áreas para a otimização do resultado global da organização e cumprir a sua missão.

A vasta expansão da atividade do Estado, absorvida pelo Poder Executivo, extravasou o âmbito de previsibilidade legislativa. Em decorrência disso, a Administração tornou-se imensa e complexa, produzindo uma gama diversificada de serviços, entre os quais se incluem atos de gerenciamento que guardam bastante similaridade com a gestão de empresas privadas em prestação de serviços.

Neste sentido, Cintra (1979, p.26) afirma que:

Em boa parte, talvez até em sua maior parte, essa atividade administrativa se desenvolve de modo tal que não envolve o exercício da potestade pública, como nos estudos, pesquisas, atos de planejamento de sua própria ação, os chamados atos internos, atos de auto-organização, etc. São, muitas vezes, atos juridicamente neutros.

Assim, enquanto nas atividades onde não há exercício da potestade pública, aplica-se o direito comum (nele contido o princípio geral de que é permitido tudo o que não for proibido), como é o caso do gerenciamento de estudos e projetos, da administração e aperfeiçoamento de pessoal, do planejamento de sua própria ação.

Todavia, nos atos que visam à finalidade precípua da administração tributária - aplicação das normas tributárias, fiscalização dos atos do administrador, formalização do crédito tributário através do lançamento e em sua cobrança amigável ou judicial -, isto não pode ocorrer, pois estes, segundo Marton (1985, p.192), estão sujeitos ao princípio da legalidade, aqui entendido como significando a conformidade do ato administrativo à lei.

Este princípio, conforme o § 2º do art. 153 da Constituição Federal, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei”. Contudo, para que uma obrigação seja exigida em virtude de lei não se faz necessário que todos os aspectos da exigência estejam veiculados no próprio corpo da lei. A experiência, não apenas atual, mas também do passado, não apenas brasileira, mas também de outros povos de respeitável tradição jurídica, tem demonstrado a eficácia de normas que, fundadas na competência outorgada pela lei, dispõem acerca de obrigações tributárias acessórias.

Ferreira Filho (1983, p.84) entende que, no parágrafo 2º do art. 153 da Constituição Federal, a palavra “lei” abrange todos os atos normativos primários, isto é, editados imediatamente com base em competência constitucional, incluindo o chamado processo legislativo. Seu entendimento deve ser, o de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser que a exigência derive diretamente da lei ou de norma integrativa editada em conformidade com a lei”.

Do exposto, parece claro que a administração tributária é um processo de planejar, organizar, dirigir e controlar a aplicação de recursos com vistas a verificar que as obrigações de natureza fiscal foram cumpridas e que as medidas necessárias para compelir os devedores a esse cumprimento foram tomadas, bem como à

quitação dos respectivos débitos. Todas as ações devem ser pautadas pelo princípio da legalidade.

2.1.1 Definições de tributo e competências

No que diz respeito à definição do termo tributo, Greco (1994, p.40-41), nos diz que tributo é "a norma jurídica, secundária, heterônoma que prevê uma entrega de dinheiro conectada a um fato qualquer". Para um melhor entendimento da definição apresentada, explica cada um dos termos contidos na mesma:

- a) norma – não se trata de ser, mas de um dever-ser;
- b) jurídica – com isto distinguindo-a das prescrições morais, religiosas etc.;
- c) secundária – não é norma sancionadora, prevê um dever;
- d) heterônoma – não há prestígio da vontade, a existência da norma independe (juridicamente) da manifestação de vontade da pessoa afetada; e
- e) entrega de dinheiro – o que extrema o tributo de outras normas que prescrevem outros comportamentos, de fazer, não fazer ou suportar.

O tributo é caracterizado como norma jurídica secundária e heterônoma porque a mesma é estabelecida unilateralmente pelo Estado através de lei sem que haja a manifestação da pessoa afetada. É secundária porque é uma lei que não é sancionadora, mas atribuidora de um dever.

No entendimento de Machado (2000, p.39-44), se a lei tiver estabelecido o conceito de tributo, o exame dos diversos conceitos formulados pelos juristas e pelos financistas se mostram sem nenhuma utilidade. Prevalecendo o conceito legal, resta apenas analisá-los tendo em vista os seus diversos elementos, a saber:

- a) Toda *prestação pecuniária*. Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.
(...)
- b) *Compulsória*. A prestação tributária é obrigatória. Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas em face de determinação legal. Esta obrigação é importante para a determinação da natureza jurídica de certas imposições, como as contribuições profissionais, por exemplo.
(...)

- c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.* A prestação tributária é pecuniária, isto é, seu conteúdo é expresso em moeda. O Direito brasileiro não admite a instituição de tributo em natureza, vale dizer, expresso em unidade de bens diversos do dinheiro, ou em unidade de serviços. Em outras palavras, nosso Direito desconhece os tributos *in natura* e *in labore*.
(...)
- d) *Que não constitua sanção de ato ilícito.* O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*.
(...)
- e) *Instituído em lei.* Só a *lei* pode instituir o tributo, Isto decorre do princípio da legislação, prevalente no Estado de Direito. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, inciso I, da Constituição Federal.
(...)
- f) *Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.* (...) significa que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminações normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei.

O tributo é uma prestação pecuniária que visa a assegurar ao Estado os meios financeiros para a consecução de suas obrigações. Não é voluntária mas obrigatória ou compulsória por força de uma determinação legal a ser cobrada de forma pecuniária, ou seja, através de moeda e mediante uma atividade administrativa vinculada.

Na Lei nº 5.172, de 27/01/66, Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 3º, assim se expressa:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada.

No que diz respeito à definição de imposto, o artigo 16 da Lei nº 5.172, de 27/01/66, Código Tributário Nacional - CTN assim determina:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Na Carta Magna de 1988, em vigor, a questão dos tributos é tratada no Título VI denominado de "da tributação e do orçamento". Especificamente, no que concerne à competência da instituição de tributar, no artigo 145 é determinado que:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição;

III – Contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas.

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Através deste artigo, a Carta Magna atribui competência a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para instituir os tributos relacionados nos seus itens I, II e III, que são, os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias.

No obstante o seu artigo 146, dispõe que:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

Até que seja promulgada a lei complementar, permanece em vigor, no que couber, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 27/02/1966).

Ao tratar das limitações do poder de tributar, na *Seção II*, artigo 150, assim dispõe a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O citado artigo, estabelece os parâmetros, dos quais, o poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, não pode exceder. Quanto à competência tributária municipal, aborda-se em maior detalhes, na seção a seguir.

2.1.2 Competência tributária municipal

Na exposição de suas idéias sobre a questão da competência tributária, Greco (1994, p.41-42) afirma que a mesma é a aptidão para criar tributos, quer dizer, expedir lei com as características supra referidas. Diz ainda que a competência é outorgada pelo Constituinte às pessoas políticas, por serem as únicas que possuem poder legislativo, tendo, no entanto, indicado expressamente os fatos que devem ser descritos na norma e conectados à entrega de dinheiro.

No seu entendimento, a materialidade desses fatos, enseja uma classificação das competências em duas grandes categorias: a) competência tributária vinculada a uma competência administrativa anterior da pessoa política; b) competência tributária não vinculada a uma competência administrativa.

Na primeira hipótese, explica que a competência tributária só pode ser validamente exercida se a mesma já tiver sido estabelecida em lei. Este é o caso em que o “fato” consiste em serviço público, conectada à entrega de dinheiro que, só será devida, se a previsão de atuação estatal existir, o que se dá pela sua criação também por lei que a instituirá e regulamentará, lei esta editada no exercício de competência administrativa. Na segunda hipótese, a competência tributária é exercida independentemente de outra competência, descrevendo-se fatos quaisquer do mundo real. Aí, qualquer fato pode ser descrito independentemente de ter conteúdo econômico ou não.

Tratando da mesma questão, Machado (2000, p.31) afirma que:

Competência tributária é o poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido. (...) No Brasil, este pode ser partilhado entre a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios.

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só às pessoas jurídicas, de Direito Público, dotado de poder legislativo, podem ser atribuídas competências tributárias, posto que tal competência somente pode ser exercida através de lei.

Na perspectiva de Nogueira (1995, p.120), cada esfera de governo somente poderá instituir o tributo para o qual recebeu da Constituição a respectiva competência, a qual terá que ser exercida dentro das limitações do poder de tributar, porque a competência tributária é a aptidão para criar tributos através de lei.

Também entende que a competência tributária enseja classificação em duas grandes categorias. A primeira delas é a competência tributária vinculada – que só pode ser exercida se o “fato” previsto já vier regulado numa norma, que por isso será administrativa. Por exemplo, não poderá ser criado tributo que preveja uma manifestação do poder de polícia, se a pessoa que criou não é a competente para exercer o poder de polícia, ou, em sendo competente, não exista norma que regule essa atividade. A segunda diz respeito à competência tributária não vinculada - que é exercida independentemente de outra competência.

Os impostos de competência municipal são definidos na Seção V, da Constituição Federal de 1988. No artigo 156 consta o seguinte:

Art.156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º. O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização do capital, nem sobre a cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II – compete ao Município da situação do bem.

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

I – fixar as alíquotas máximas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Um dos impostos de competência municipal, o Imposto Predial e Territorial Urbana – IPTU, tem o seu fato gerador definido pela Seção II, da Lei nº 5.172, de 27/01/1966, Código Tributário Nacional – CTN.

Neste sentido, seu artigo 32, estabelece:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º. Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observando o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Do artigo citado, verifica-se que não é necessário ser proprietário do imóvel para ser contribuinte do IPTU, basta ter o seu domínio útil ou a sua posse.

Quanto a sua base de cálculo, o artigo 33 da Lei nº 5.172, de 27/01/1966, Código Tributário Nacional – CTN, assim dispõe:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade..

O cálculo do valor venal do imóvel leva em conta: o valor do terreno e o valor da edificação. No cálculo do valor do terreno considera-se: a área do terreno, o valor do metro quadrado do terreno (estabelecido pela planta de valores imobiliários), as características do terreno (situação, topografia, pedologia, e a área total da edificação). Já no cálculo do valor da edificação considera-se: o valor do metro quadrado da edificação, a área total da edificação, e as características de edificação (estrutura, cobertura, paredes, revestimento).

Quanto a quem é o contribuinte deste imposto, o artigo 34 da Lei nº 5.172, de 27/01/1966, Código Tributário Nacional – CTN, assim se expressa:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Em consonância com o disposto na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional, o Código Tributário do Município de Manaus (Lei nº 1.697/83), em seu artigo 2º estabelece:

Art. 2º - Integram o sistema tributário do Município os seguintes tributos:

I – Impostos:

- a) Impostos Imobiliários;
- b) Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

II – Taxas:

- a) decorrentes da utilização efetiva ou potencial de serviços específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou posto à sua disposição;
- b) decorrentes do regular exercício do poder de polícia administrativa.

III – Contribuição de Melhoria – decorrentes de valorização imobiliária oriunda de obras públicas, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resulte para cada beneficiário.

Observa-se que a lei municipal, neste artigo, ratifica o estabelecido no artigo 145 da Carta Magna de 1988.

Como o foco da presente dissertação diz respeito aos contribuintes do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU, a ênfase da discussão dos tributos recai nos impostos imobiliários. Assim, em se tratando da sua incidência, o art. 3º da Lei nº 1.697, de 20/12/1983 estabelece o seguinte:

Art. 3º - Hipótese de incidência do imposto imobiliário é a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel situado na zona urbana do Município.

Parágrafo Único – Entende-se como zona urbana a que apresentar os requisitos mínimos de melhoramentos indicados em lei federal, e também as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constante de loteamentos aprovados pela Prefeitura e destinados à habitação ou a atividade econômica.

O citado artigo e seu parágrafo único, ratifica o estabelecido no artigo 32 do Código Tributário Nacional.

Quanto a quem é considerado o contribuinte deste imposto, o artigo 4º da Lei n.º 1.697/83, de 20/12/1983, Código Tributário do Município de Manaus, assim considera:

Art. 4º - Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

§ 1º – Quando o adquirente de posse, domínio útil ou propriedade do bem imóvel já lançado for pessoa imune ou isenta, vencerão antecipadamente as prestações vincendas relativas ao imposto, respondendo por elas o alienante.

§ 2º – São responsáveis pelo pagamento do imposto definido neste artigo:

I – o titular do direito de usufruto, de uso na habitação;

II – o compromissário comprador;

III – o mandatário ou credor anticrético;

IV – o adquirente do imóvel, pelos tributos devidos pelos alienantes, até a data do título translático da propriedade, do domínio útil ou da posse, salvo quando conste de escrituração pública prova de plena e geral quitação, limitada esta responsabilidade, nos casos de arrematação em hasta pública, ao montante do respectivo preço;

V – o espólio, pelos tributos devidos pelo “de cujos”, até a data da abertura da sucessão;

VI – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo “de cujos”, até a data da partilha ou da adjudicação ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

VII – a posse jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, pelos tributos devidos, até a data da realização desses atos.

Em relação ao estabelecido no artigo 34 do Código Tributário Nacional –

CTN, a lei municipal, através deste artigo, seus parágrafos e incisos, especifica de forma bem mais detalhada, quem é o contribuinte do IPTU.

Quanto à ocorrência do fato gerador, o Código Tributário do Município de Manaus (Lei nº 1.697/83), em seu artigo 5º, assim se expressa:

Art. 5º – O imposto será devido a partir de ocorrência de fato imponible.

Parágrafo Único – Considera-se ocorrido o fato imponible em 1º de janeiro do ano a que corresponde o lançamento.

Ao considerar a ocorrência do fato imponible no primeiro dia de cada ano, a lei estabelece a obrigatoriedade do pagamento anual deste imposto.

Referindo-se à base de cálculo, o artigo 6º da Lei n.º 1.697/83, Código Tributário do Município de Manaus, assim determina:

Art. 6º – Base imponible do imposto é o valor venal do imóvel.

Este artigo da lei municipal, ratifica o estabelecido no artigo 33 do Código Tributário Nacional – CTN.

A determinação do valor venal do imóvel é consubstanciada no disposto no artigo 7º, da Lei n.º 1.697/83, de 20/12/1983, Código Tributário do Município de Manaus, que assim se expressa:

Art. 7º – O valor venal do imóvel será determinado pelo Sistema de Avaliação Imobiliário, que levará em conta, em conjunto ou isoladamente, os seguintes elementos:

I – preço corrente de mercado;

II – localização;

III – características do imóvel:

a) área;

b) topografia;

c) edificações;

d) acessibilidade e equipamentos urbanos;

e) demais valores relevantes para determinação de valores imobiliários.

Em complemento ao artigo 6º, o artigo 7º especifica os elementos que são considerados na determinação do valor venal do imóvel.

O Código Tributário do Município de Manaus (Lei n.º 1.697/83), em seu artigo 8º, determina que:

Art. 8º – Para efeito de lançamento do tributo, far-se-á a verificação dos elementos cadastrais contidos nos módulos selecionados e trabalhados para recompor as informações anteriormente obtidas do universo imobiliário e, sendo o caso, se farão as

correções em face da mudança de uso do imóvel, de suas características arquitetônicas, do padrão construtivo, da categoria da edificação e dos acréscimos na área construída.
Parágrafo Único – Os módulos selecionados e trabalhados constituem o “Cadastro Modular” e se define por divisões do Município em zonas fiscais, eleitas para o levantamento físico das unidades imobiliárias.

Através deste artigo, fica estabelecida a necessidade de quando do lançamento anual deste tributo, o cálculo do seu valor, leve em consideração as atualizações dos dados cadastrais do contribuinte, quando houver.

Quanto ao cálculo do valor da construção, o artigo 9º, da mesma lei (Lei n.º 1.697/83), assim se expressa:

Art. 9º – O cálculo do valor das construções ou edificações deverá obedecer às seguintes regras:

- I – o valor do m² de construção ou custo unitário de construção por tipo de categoria, sua área edificada e seu estado de conservação;
- II – alinhamento e localização.

Estabelecem-se neste artigo, os parâmetro nos quais o cálculo do valor da construção deve consubstanciar-se.

No que se refere ao valor venal dos imóveis não edificados, o Código Tributário do Município (Lei n.º 1.697/83), no seu artigo 10º, consta o seguinte:

Art. 10º – No caso do imóvel não edificado, o valor venal será dado pela pessoa passiva da obrigação ou pelo terceiro legalmente obrigado, para efeito de base impositível e, não o fazendo, a administração procederá “ex officio”, e a avaliação será de acordo com os preços correntes do mercado imobiliário.

Parágrafo Único – A Administração poderá impugnar o valor do imóvel, se ocorrer falsidade, erro, inexatidão, fraude, dolo ou simulação, por parte do contribuinte, fazendo as correções “ex officio” com a aplicação das penalidades cabíveis.

Embora este artigo faculte ao contribuinte fornecer o valor venal do imóvel não edificado, concede à Administração o poder de veto; caso julgue que o valor fornecido pelo contribuinte não condiga com o valor de mercado.

Referindo-se à atualização da Planta de Valores Imobiliários, o artigo 11º da Lei n.º 1.697/83, Código Tributário do Município de Manaus, assim se expressa:

Art. 11º – A Planta de Valores Imobiliários será atualizada, anualmente, levando-se em conta os equipamentos urbanos, recebidos pela área onde se localizam, bem como os preços correntes de mercado.

Através deste artigo, a lei prevê a atualização anual da Planta de Valores Imobiliários, em função da valorização ou desvalorização do imóvel, seja pelo

recebimento de implemento urbanos, ou em relação aos preços correntes de mercado. Em seguida, no seu artigo 12º consta o seguinte:

Art. 12º – O Poder Executivo poderá atualizar, por Decreto, a base imponible do imposto, mediante a aplicação do índice de variação do Unidade Fiscal do Município – UFM, desde que não tenha sido atualizada monetariamente a Planta de Valores Imobiliários.

Em função do dinamismo das cidades, que ocasiona freqüentes modificações nas suas áreas urbanas e de expansão urbana, valorizando-as ou desvalorizando-as, nem sempre a atualização monetária da base imponible do imposto é a forma mais adequada para sua atualização.

Na seqüência, o artigo 13º da Lei n.º 1.697/83, de 20/12/1983, Código Tributário do Município de Manaus, tratando da questão das alíquotas deste tributo, assim se exprime:

Art. 13º – As alíquotas do imposto são as seguintes:

I – 0,9% (nove décimos por cento) para imóvel edificado;

II – Os imóveis não edificados (terrenos), tributados em alíquota de 3% três por cento), dotados de muro com altura mínima de 1,80 m e/ou calçada, terão alíquota do imposto correspondente reduzida: I – em 0,5%, o terreno com muro; II – em 0,5%, o terreno com calçada; e III – em 0,5%, o terreno que tiver mais de 30% de cobertura florística conservada.”

Através deste artigo, a lei fixou alíquotas menor para os imóveis edificados e alíquota mais alta e progressivas para os imóveis não edificados, sendo esta progressão em função da existência ou não de calçada, muro e cobertura florística conservada. Na seqüência, o artigo 14º determina que:

Art. 14º – Os imóveis não edificados em área definida pelo Executivo Municipal, onde haja os requisitos mínimos de melhoramentos indicados no § 1.º, artigo 32, do Código Tributário Nacional, serão lançados na alíquota de dois por cento (2%) com acréscimo progressivo de um por cento (1%) ao ano, até o máximo de dez por cento (10%).

§ 1.º – Os acréscimos progressivos referidos neste artigo serão aplicados a partir do exercício financeiro seguinte ao que esta Lei entrar em vigor.

§ 2.º – Obedecido o disposto no parágrafo único do artigo 5.º, o início de construção sobre o terreno exclui o acréscimo progressivo de que trata este artigo, passando a ser imposto calculado na alíquota de dois por cento (2%).

§ 3.º – O acréscimo progressivo será considerado em relação aos terrenos que, na data de ocorrência do fato imponible, estiverem com a construção paralisada há mais de três (03) meses consecutivos.

Ao estabelecer alíquota progressiva anual, a lei pune os proprietários dos imóveis não edificados, tornando-os inviáveis para fins especulativos. Quanto à

definição do que é considerado imóvel não edificado, no artigo 15º consta o seguinte:

Art. 15 – É considerado imóvel não edificado para efeito de incidência do imposto:

I – os imóveis em construção ou construídos que não possuem o “habite-se”;

II – os imóveis cuja construção seja inferior a nove (09) vezes a área do respectivo terreno onde esteja edificada.

Ao definir os parâmetros mínimos do que considera um imóvel edificado, a lei evita controvérsias sobre a questão.

No artigo 17º do Código Tributário do Município de Manaus (Lei nº 5.697/83), consta que:

Art. 17 – O lançamento do tributo e a notificação ao contribuinte serão objetos de matéria regulamentar.

O Decreto Municipal nº 3.890/83, de 30/12/1983, aprova o regulamento do lançamento, recolhimento, cálculo e isenções do imposto imobiliário e dá outras providências.

Quanto à possibilidade de concessão de desconto para pagamento do tributo no seu vencimento, o artigo 17º da Lei nº 1.697/83, de 20/12/1983, Código Tributário do Município de Manaus, assim se expressa:

Art. 18 – Poderá o Chefe do Executivo Municipal conceder desconto do imposto imobiliário, de até trinta por cento (30%), se o recolhimento for efetuado de uma única vez, nos prazos fixados no Decreto que conceder o desconto.

Ao facultar a Administração Municipal, a concessão de desconto de até (30%) para recolhimento em cota única deste imposto, a lei possibilita o estímulo a esta forma de pagamento, porém não contempla aqueles que, não tendo condições de pagar de uma única vez, pagam em parcelas, nos seus respectivos vencimentos.

Em relação à possibilidade de isenção, o artigo 20º, da Lei n.º 1.697/83, de 20/12/1983, Código Tributário do Município de Manaus, prevê que:

Art. 20º – Ficam isentos do Imposto Imobiliário, os imóveis classificados como habitações econômicas, assim entendidos os definidos através do decreto a ser baixado pelo Poder Executivo.

§ 1º - A isenção prevista neste artigo estende-se também às taxas.

Além do disposto neste artigo, a Lei nº 012/90, de 05/07/1990, concede isenção deste imposto, aos contribuintes que provem possuir um único imóvel e nele reside, desde que a renda familiar não ultrapasse a três salários mínimos.

Na seção a seguir aborda-se a evasão fiscal, com o propósito de explicitá-la, no contexto desta pesquisa.

2.1.3 Evasão Fiscal

Para Soares (1994, p.4), o termo evasão fiscal inclui três tipos de ações executadas pelo contribuinte para fugir ao pagamento de tributos: a sonegação fiscal; a elisão fiscal; e a inadimplência tributária.

- a) Sonegação Fiscal - termo utilizado sempre que houver uma atitude ilegal do contribuinte para fugir ao pagamento de tributos. Este tipo de ação é basicamente caracterizado quando o contribuinte oculta deliberadamente a verdade das autoridades tributárias (*tax evasion*);
- b) Elisão Fiscal - trata-se da execução pelo contribuinte de atos jurídicos, econômicos ou administrativos, com o intuito de evitar ou retardar a implementação do fato gerador do imposto ou, ainda, diminuir sua base de cálculo. Dessa forma, não é uma prática ilegal. O contribuinte aproveita as brechas na legislação tributária, de forma a postergar ou diminuir seus desembolsos a título de pagamento de tributos (*tax sheltering*);
- c) Inadimplência Fiscal - nesse tipo de fuga ao pagamento de impostos, o contribuinte declara corretamente seus débitos fiscais, ou tem conhecimento de seu lançamento pelo fisco, mas não os recolhe efetivamente aos cofres do Tesouro. Ele aguarda a execução dos débitos em atraso. O grande apelo desse método de evasão está no ganho financeiro da operação, na obtenção de anistia dos juros e da multa de mora, e na possibilidade de prescrição dos débitos fiscais. Ele estaria na interface dos dois métodos anteriores, pois, sua prática, em muitos casos, não exime o contribuinte de sofrer sanções de ordem civil ou penal.

O conjunto dessas três formas de fuga ao pagamento de tributos foi denominado de evasão fiscal (*tax avoidance*). Assim, no desenvolvimento de um modelo específico sobre sonegação de tributos, o termo mais geral, evasão fiscal, é utilizado sem restrições.

Para Muniz (1990, p.63), evasão fiscal significa a fuga ou omissão do contribuinte do pagamento do tributo que lhe é atribuído, utilizando-se de processos ou meios ilícitos ou irregulares.

A evasão fiscal, conforme Martins e Campello (2000, p.218), é também denominada de dívida ativa e compreende:

o conjunto de valores referentes a impostos, taxas e contribuições lançados, ou que deveriam ter sido lançados, e que não foram realizados no prazo de vencimento, ou seja,

são os tributos que não foram pagos pelos contribuintes. Além disso, podem haver valores que não foram lançados por causa de falhas nos procedimentos de baixa, ou mesmo por erro ou desvio de documentos enviados pelos agentes arrecadadores (bancos, casas lotéricas etc.).

O discurso de combate à evasão fiscal não é recente. A diferença significativa em relação ao passado reside na quebra da passividade da sociedade frente à corrupção. Grande parte das apurações dos ilícitos é feita a partir da quebra dos sigilos fiscais e bancários dos envolvidos. O órgão responsável pela administração dos tributos federais, entre outros, tem atuado de maneira decisiva na investigação das denúncias de corrupção.

Aliando-se os fatos econômicos-financeiros (esgotamento das formas usuais de financiamento) e político-social (aumento na demanda por moralidade), o combate à evasão fiscal torna-se um instrumento importante na obtenção de recursos adicionais para o setor público.

A esse respeito existe na literatura econômica, segundo Soares (1994, p.2), uma linha de estudo pouco difundida no Brasil, preocupada com as questões do setor público. Trata-se da *Public Economics*, cuja linha mestra consiste em mesclar conceitos das Finanças Públicas e da Teoria do Bem-Estar Social. Essa fusão diminui o caráter normativo da cadeira das Finanças Públicas e, ao mesmo tempo, torna menos estéril a Teoria do Bem-Estar.

Um dos focos de preocupação dessa mais recente linha de abordagem é o estudo da postura dos agentes públicos e privados frente à questão da evasão fiscal. Em sua pesquisa, realizada na literatura econômica, em 1994, Soares (1994, p.2-3) identificou, em termos de objetivos e metodologias, as seguintes subdivisões:

- a) há os estudos sobre contrabando, que utilizam uma metodologia bastante aproximada daquela utilizada nos textos sobre comércio exterior;
- b) há os trabalhos sobre fuga de capitais, que se preocupam primordialmente com a questão cambial, em detrimento do aspecto tributário;
- c) há os textos sobre os efeitos das anistias, que estudam o comportamento dos agentes ao longo do tempo, necessitando, portanto, de modelos intertemporais para obter resultados; e
- d) há, finalmente, as análises da fuga ao pagamento dos tributos internos, que utilizam modelos de alocação de portfólio sob risco.

Observa-se que as linhas de pesquisa abordam as várias formas utilizadas pelos contribuintes, para eximir-se de recolher o tributo devido aos cofres públicos. Sendo esta linha de entendimento a dos demais autores citados.

Na seqüência, aborda-se a estrutura tributária, objetivando explicitá-la no contexto deste estudo.

2.1.3.1 Estrutura tributária

A cobrança de impostos é normatizada pela legislação tributária. Nela são definidos o fato gerador, base de cálculo, alíquotas, isenções e contribuintes da obrigação. Além disso, ela contém as obrigações acessórias e os encargos legais incidentes, no caso da ocorrência de evasão fiscal. Os encargos legais são constituídos pela correção monetária, pelos juros de mora, pela multa de mora e pela multa por infração.

Juridicamente, apenas a multa é considerada penalidade. Pode ser multa de mora, quando o débito fiscal vencido é recolhido espontaneamente pelo contribuinte, ou de ofício, quando o Fisco executa algum procedimento no sentido de recuperar o débito fiscal. Para que os tributos municipais sejam cobrados é necessário, segundo Reitz e Beuren (2002, p.33), mecanismos básicos para cobrança de tributos municipais, tais como: aparelhamento técnico dos municípios; estrutura administrativa adequada, como técnicas de gestão atualizadas e uma fiscalização atuante; um adequado Código Tributário Municipal; cadastro imobiliário atualizado e o uso intensivo da informática para fornecer informações fidedignas e atualizadas.

Na maioria dos modelos descritos nesta dissertação, todo esse aparato normativo está sumarizado em apenas dois parâmetros:

- a) as alíquotas incidentes sobre as rendas declaradas;
- b) as multas aplicáveis, que compreendem todos os encargos legais que incidem sobre os débitos fiscais (correção monetária, multa e juros de mora).

Outro aspecto que deve ser considerado é o de que o CTN possibilita a concessão de anistia fiscal para recolhimento de tributo em atraso, nas seguintes situações:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Ao restringir a anistia às infrações anteriores a lei que a institui, o CTN impede que ela possa ser concedida de forma genérica para débitos vencidos, assim como os atos qualificados em lei como crime.

No que se refere à forma como a anistia pode ser concedida, a Lei nº 5.172, de 27/01/66, Código Tributário Nacional – CTN, no art. 181, estabelece:

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I – em caráter geral;

II – limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Vê-se que a anistia tanto pode ser concedida de forma geral como limitada às condições especificadas no item II deste artigo.

Ainda tratando sobre anistia a Lei nº 5.172, de 27/01/66, Código Tributário Nacional – CTN, no art. 182, estabelece:

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

Conforme se deduz do texto, a concessão de anistias fiscais dependerá da postura dos governantes e dos legisladores em exercício de mandatos. E a concessão deste instrumento legal poderá reduzir drasticamente os efeitos punitivos e compensativos da multa por infração e dos juros de multa de mora.

Soares (1994, p.5) menciona que, além do arcabouço jurídico, o termo estrutura tributária é composto por um parâmetro de ordem expectacional, de ocorrer fiscalização. Não se trata da probabilidade efetiva de ocorrer punição, mas do risco a que o contribuinte acredita estar se expondo ao praticar a fuga ao pagamento dos impostos. Ela pode, portanto, variar entre os integrantes da população. No entanto, para simplificar, a maioria dos modelos utiliza a fração da população que o Fisco

consegue auditar como indicador da probabilidade de fiscalização percebida pelos contribuintes. De qualquer forma, mesmo sob o aspecto expectacional, existe um elo entre a estrutura do órgão responsável pela administração tributária e o risco de ser investigado.

Do exposto, infere-se que estrutura tributária é o aparelhamento técnico, necessário ao procedimento tendente à verificação de que as obrigações de natureza fiscal foram cumpridas, à atualização permanente do cadastro de contribuintes, à atualização permanente da legislação fiscal, à quitação dos respectivos débitos, bem como à utilização das medidas necessárias para compelir os devedores a esse cumprimento, e ao uso intensivo de tecnologias para o fornecimento de informações fidedignas e atualizadas.

Estrutura tributária é, portanto, o conjunto das instalações, equipamentos, recursos tecnológicos, sistemas de informações gerenciais adequados à operacionalização destes procedimentos, pessoal capacitado e treinado para o exercício da função, bem como a utilização de técnicas de gestão atualizadas para a consecução dos objetivos organizacionais.

2.1.3.2 A postura do setor público e da sociedade frente à evasão fiscal

Durante muitos séculos, segundo Soares (1994, p.2), o tributo foi visto como um dano, resultado de privilégios, injustiças e da necessidade de submissão do súdito ao soberano. Isto era tão mais presente quando todos os poderes concentravam-se em mãos de um só homem: o soberano da Idade Média e o monarca absoluto da Idade Moderna.

Com a evolução alcançada pelo Estado e com a presença, no Mundo, dos Estatutos Sociais Democratas, tal sentido foi sendo modificado. Se de um lado diluiu-se a figura única do soberano na complexa máquina administrativa e a responsabilidade pessoal de um, na responsabilidade de muitos que encarnam a figura ideal do Estado. De outro lado, tomou-se consciência do verdadeiro sentido da adoção do tributo: os cidadãos conferem ao Estado parcela do seu patrimônio para que este cumpra os objetivos que as constituições lhes conferem e confiam, principalmente quanto às necessidades básicas de saúde, educação, segurança, energia e transportes.

Apesar desse entendimento, a evasão fiscal continua ocorrendo e tornou-se um círculo vicioso, porque o Estado, prevendo a sonegação, criou outros tributos com a mesma base de cálculo dos já existentes, sobrecarregando assim o contribuinte. Este, pela necessidade de manter a sua atividade, volta a sonegar para não sucumbir.

Apesar de o momento histórico atual nos levar a racionalmente compreender a função do Estado e suas necessidades, Martins, (1995, p.17-18) afirma que, “sem norma sancionatória, poucos ou ninguém cumpriria suas obrigações fiscais.” Por este motivo, considera a imposição fiscal como norma de rejeição social.

Este entendimento tem sido confirmado pelas pesquisas que visam a comprovar que a decisão do contribuinte em recolher ou não os tributos a que está sujeito, é influenciada pela postura adotada pelo Estado e pela própria sociedade, frente à questão da evasão fiscal, conforme descrito a seguir.

No que se refere à questão dos tributos, as idéias aqui apresentadas são inteiramente compartilhadas pelo pesquisador.

2.2 MODELOS DE ANÁLISE DAS CAUSAS DA EVASÃO FISCAL

Os principais instrumentos que a literatura econômica dispõe para a análise do fenômeno da evasão fiscal, foram expostos por Murilo Rodrigues da Cunha Soares, em sua Dissertação de Mestrado intitulada *evasão fiscal: a teoria do comportamento dos agentes públicos e privados*, defendida na EAESP-FGV, em 1994.

Do seu estudo, para subsidiar este estudo, fez-se síntese dos fundamentos teóricos e dos resultados obtidos no modelo original de M. G. Allingham e A. Sandmo (1972), bem como das adaptações posteriores feitas por V. Christianse (1980), F. A. Cowell (1981), Y. Benjamini e S. Maital (1985), e J. P. F. Gordon (1989).

Da análise do trabalho de Soares (1994), constata-se que a decisão do contribuinte em recolher ou não os tributos a que está sujeito, é influenciada,

principalmente, pela postura adotada pelo setor público e da própria sociedade, frente à questão da evasão fiscal.

Desse modo, esta seção contempla as síntese dos modelos que analisam as causas da evasão fiscal, em relação à postura adotada pelo setor público e da própria sociedade. Partindo do modelo básico de as adaptações posteriores feitas por pesquisadores que abordaram o assunto.

2.2.1 A postura do setor público frente à evasão fiscal

Evasão de tributo é um termo advindo da ciência das finanças. De acordo com Huck (1997, p.30) "sob uma perspectiva econômico-financeira, a evasão ocorre quando o contribuinte não transfere ou deixa de pagar integralmente ao Fisco, uma parcela a título de imposto, considerada devida por força de determinação legal".

Neste sentido, Albuquerque e Fida (1997, p.9) afirma que:

a atividade financeira do Estado visa a satisfazer as necessidades públicas e tem por objetivo estudar as formas pelas quais o Estado obtém as suas receitas e efetiva concretamente as suas despesas. Necessidade pública é a necessidade que tem um interesse geral em determinado grupo social e é satisfeita pelo processo do serviço público. Entretanto, o mencionado conceito é relativo, porque depende das circunstâncias de tempo e de lugar, variando assim no tempo e no espaço. Disso resulta que a eleição das necessidades coletivas a serem satisfeitas pelo Estado deve atender a critérios eminentemente políticos.

Apesar do tributo ser, praticamente, a única fonte de receita de que dispõe o Estado, para custear os serviços de que a sociedade necessita. Não há, no Brasil, uma conscientização sobre a sua importância. A agravar essa situação estão os escândalos de desvios de recursos públicos, freqüentemente divulgados pelos meios de comunicação, que ampliam na sociedade a descrença na aplicabilidade séria e correta de tais recursos.

Historicamente, na experiência do Direito, a obrigação tributária e a evasão fiscal trilham caminhos paralelos. Huck (1997, p.1) explica que isto decorre de:

uma tensão permanente entre o dever de pagar impostos e a criatividade do contribuinte para fugir deles. A revolta e o inconformismo contra o pagamento de tributos são páginas que se repetem na história do homem. Desde o momento em que a contribuição feita ao soberano deixou de ser uma doação ou voluntariado presente, transformando-se em exigência do poder e obrigação do súdito, um conflito surdo e constante nasceu, deixando cicatrizes nas civilizações que se foram sucedendo. O homem, animal econômico produtor e acumulador de riquezas, transformado em contribuinte, de

imediatamente começa a elocubrar formas para escapar ou reduzir o impacto do tributo sobre seu patrimônio.

Para tratar do problema da evasão fiscal, Soares (1994, p.61) desdobra o setor público em dois níveis de governo. Para ele, o nível mais elevado diz respeito ao conjunto formado pelos Poderes Executivo e Legislativo, que são, em última instância, os definidores da estrutura tributária: multas, alíquotas e probabilidade de fiscalização.

A fixação das multas é, geralmente, atribuição dos legisladores. A estrutura de tributação propriamente dita (fato gerador, base tributável e alíquota) também fica a cargo do Poder Legislativo, mas com algum grau de participação do Executivo. A probabilidade de fiscalização, por sua vez, é um parâmetro tributário essencialmente vinculado à atuação do Poder Executivo. Além de determinar o desenho dos parâmetros tributários, este nível superior de decisão traça os objetivos do governo.

O segundo nível de governo é formado pelos ordenadores do dispêndio público e pelo acompanhamento do cumprimento da obrigação tributária estabelecida pela legislação. É ele quem define o dimensionamento do fisco do município e o nível de provimento dos bens e serviços públicos, influenciando, dessa forma, a atitude dos agentes privados frente à questão do pagamento de impostos.

A divisão de poderes acima descrita não é exaustiva, nem absoluta, possuindo interfaces e interseções entre os vários níveis de governo. No entanto, ela provê uma metodologia para o estudo do comportamento dos agentes públicos frente à evasão no pagamento de tributos.

A síntese exposta a seguir tem o objetivo de mostrar a relação existente entre “a sonegação fiscal e renda individual”, “a sonegação fiscal e as alíquotas dos tributos” e “a sonegação fiscal e a expectativa de punição”.

2.2.1.1 Síntese do modelo de Allingham e Sandmo sobre a postura do setor público e da sociedade frente à evasão fiscal

Segundo Soares (1994, p.7-13), M. G. Allingham e A. Sandmo criaram o modelo básico de evasão fiscal interrelacionado o estudo dos efeitos da tributação nas decisões de portfólio com o estudo microeconômico do combate à atividade

criminal. Apesar dos aperfeiçoamentos sofridos, o modelo resiste, em suas linhas básicas, até o presente momento.

A partida do estudo está no suposto econômico-racional de que no momento seguinte em que auferir sua renda, o contribuinte faz sua declaração de rendimentos às autoridades fiscais. É nesse instante que ele escolhe o montante de sonegação de sua renda real com o objetivo de maximizar sua utilidade individual, em função do consumo - variável ligada à renda disponível após o pagamento dos impostos. Allingham e Sandmo verificaram a semelhança de tal situação com a maximização de um portfólio de ativos, sob incerteza.

O pagamento correto dos impostos devidos, equivaleria a fazer posição em ativos seguros. A evasão fiscal, por outro lado, corresponderia à aquisição de ativos de risco, sujeitos a eventuais prejuízos. As perdas potenciais dos ativos de riscos seriam representadas pela possibilidade do adquirente ser investigado e sofrer multa superior ao tributo originalmente devido.

A decisão relevante do indivíduo seria, portanto, determinar o montante de renda a ser oferecido à tributação, tomando como parâmetros a alíquota do tributo, a probabilidade de ser fiscalizado e a multa a ser imposta, no caso de ocorrer fiscalização.

Para o desenvolvimento do modelo e obtenção de resultados, Allingham e Sandmo (apud Soares 1994, p.8) adotaram os seguintes pressupostos:

- a) o comportamento do contribuinte atende aos axiomas de Newmann–Morgenstein, não existe aprendizagem ou arrependimento em suas atitudes, descartando-se sentimentos de ordem pessoal, tais como vergonha ou incômodo do ato de evasão;
- b) o contribuinte exibe aversão ao risco; e
- c) a renda evadida pelo contribuinte é totalmente descoberta e recebida pelos agentes do Fisco, no caso de ocorrência de auditoria.

Estabelecidas essas premissas básicas do modelo, conforme Soares (1994, p.9), a pesquisa de Allingham e Sandmo chegou aos seguintes pressupostos quanto:

- a) a sonegação fiscal e a renda individual - verificou-se que a propensão ao pagamento de impostos aumenta/diminui com o acréscimo de renda, se a aversão relativa ao risco é crescente/decrecente com esta. Caso a aversão relativa ao risco seja constante com a renda, a fração de rendimentos sonegados se mantém inalterada com o acréscimo de renda do indivíduo.
- b) a sonegação fiscal e as alíquotas dos impostos - embora o aumento de alíquotas torne a sonegação mais lucrativa, por outro lado, o aumento de alíquotas pode provocar queda na sonegação através do efeito-renda, pois, se a aversão absoluta ao

risco é decrescente com a renda, o indivíduo se torna avesso ao risco, diminuindo sua posição nos ativos de risco (sonegação).

- c) a sonegação fiscal e a expectativa de punição - bastando que a multa exceda a alíquota legal, condição mínima exigida em qualquer sistema impositivo, uma vez que a multa está incidindo sobre a renda sonegada. Assim, tanto o aumento da multa legal como a percepção pelos contribuintes de aumento na intensidade da fiscalização reduzem a sonegação fiscal.

Para Soares (1994, p.17), o modelo de evasão fiscal acima descrito pode ser considerado um dos pioneiros no assunto, pagando, por isso, um preço pela sua originalidade. Mas que, apesar de sua simplificação da realidade econômico-tributária, tem oferecido a base de toda a literatura posterior. No entanto, até hoje, seus resultados causam controvérsia entre os estudiosos.

2.2.1.2 Adaptação de Christiansen em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir a postura do governo frente à evasão fiscal

Huck (1997, p.3) cita que a evasão fiscal é muito mais um fenômeno social que coexiste com a figura do imposto do que um instituto do direito. O objetivo de pagar sempre menos imposto é uma constante na sociedade, independentemente do grau de desenvolvimento econômico ou cultural do povo. A respeito disso fala-se, inclusive, do direito do indivíduo de organizar seus negócios dentro da lei para que o mesmo possa pagar menos imposto:

O Estado deve assegurar esse direito nos termos das garantias e dos direitos individuais. Reciprocamente, deve o Estado assegurar-se de que o cumprimento da lei tributária seja efetivo, que todos contribuam segundo sua capacidade econômica, para que a manutenção dos serviços a que o Estado moderno se propõe seja prestada na medida da exigência social.

No entendimento de Christiansen (apud Soares 1994, p.63-68), se a atuação do setor público possui o intuito de coibir a sonegação fiscal, ela deve perseguir a implementação de uma estrutura tributária que mantenha o jogo da sonegação fiscal não lucrativo. O “preço esperado” da punição deve superar o “preço” do pagamento espontâneo dos tributos. Neste caso, existe uma relação inversa entre a probabilidade de fiscalização e a multa aplicável, dada uma alíquota de imposto.

Nesta perspectiva, o entendimento é de que o Fisco deve trabalhar para eliminar totalmente a sonegação fiscal. Essa regra, aparentemente muito simples de

ser seguida, é de difícil aplicação na prática, porque a decisão de fixação das alíquotas dos impostos não é tomada com tal liberdade, em função dos desníveis dos pisos a serem obedecidos. A probabilidade de fiscalização também encontra limites, uma vez que seu aumento requer alocação de recursos que, de outra maneira, poderia ser utilizado nas atividades-fins do governo. As multas, por sua vez, sofrem limitações de caráter jurídico-social, porque não se pode impor penalidades desproporcionais ao crime praticado.

Ao expor as idéias de Christiansen sobre esta questão, Soares (1994) afirma que o mesmo defende a necessidade de haver sempre um grau marginal de punição para os crimes de maior gravidade; Sing e Yarbrough, através de entrevistas feitas na Carolina do Norte – EUA, verificaram que a sonegação fiscal era considerada um delito apenas levemente mais grave do que o roubo de uma bicicleta.

Na perspectiva de Villegas (1978, p.269 e segs.), a natureza da infração tributária, ou seja, a violação das normas tributárias, quer imponham obrigação substancial, quer imponham deveres formais, não tem natureza jurídica delitual. É apenas uma transgressão e não um delito. Os delitos atacam os direitos individuais e sociais das pessoas. Para os delitos existem as penas e, nem toda sanção é pena. A sanção típica do direito tributário é a sanção pecuniária, ou seja, a multa que deveria ter não apenas caráter ressarcitório mas, também, caráter retributivo e repressivo.

No combate à sonegação tributária existe, de acordo com Soares (1994, p.64), uma tendência de privilegiar-se o aumento das multas em detrimento do aumento da fiscalização. Essa atitude pode ser explicada pelo fato de que o aumento das multas são estabelecidas sem a necessidade de dispêndios materiais, enquanto a elevação da probabilidade de fiscalização requer recursos humanos e materiais adicionais.

O estudo de V. Christiansen possibilitou, no entender de Soares (1994, p.63-68), a análise dos efeitos da implementação de duas políticas distintas de fixação dos parâmetros relativos à expectativa de punição:

- a) com manutenção do ganho esperado com a evasão constante; e
- b) com manutenção da multa esperada constante.

Estabelecendo que se a multa é aumentada de forma a manter o ganho esperado com a evasão constante, os contribuintes avessos ao risco vão diminuir a evasão. Portanto, sob a ótica estrita da racionalidade econômica, não existe limite na magnitude das multas. Com essa restrição (ganho esperado constante), quanto maior a multa aplicável, maior será o cumprimento da obrigação tributária. Por outro lado, se a expectativa de punição mantém constante o ganho esperado, o aumento nas multas é relaxado pela diminuição na probabilidade de ocorrer fiscalização.

Assim, quando o coeficiente da chance de ocorrer fiscalização supera o coeficiente de punição, o aumento nas multas aumenta a sonegação fiscal, se a expectativa de punição se mantém constante. Em outros termos, a cômoda política de aumentar a magnitude das multas aplicáveis e diminuir a probabilidade de fiscalização é ineficaz.

2.2.1.3 Adaptação de Cowell em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir a postura do governo frente à evasão fiscal

Algumas atribuições do Estado, tais como o provimento dos bens essenciais públicos, podem ser consideradas independentes do grupo político que se encontra no poder. Os bens privados, eventualmente ofertados pelo Poder Público, e o combate à evasão fiscal, todavia, sofrem forte influência dos objetivos dos grupos que lideram os Poderes Legislativo e Executivo.

Para discutir a erradicação da evasão fiscal, tendo em vista os objetivos do governo, Cowell (apud Soares 1994, p.69-84), parte da premissa de que é possível esperar um maior empenho no combate à sonegação fiscal, se o grupo político dominante for constituído por cidadãos honestos e, do pressuposto de que todo governo, através da maximização de sua *função objetivo*, almeja o melhor desempenho possível. O problema está em definir qual função balizará suas diretrizes.

Para o desenvolvimento do estudo foi necessária a introdução da restrição orçamentária do governo, tendo como componente o custo da máquina de fiscalização. Na seqüência, a questão da evasão fiscal foi dividida em dois subproblemas. O primeiro consistiu em obter, a partir de uma alíquota pré-fixada, a relação entre os parâmetros de punição que torne o retorno esperado da sonegação

fiscal não lucrativo, pois, aumentar ainda mais a probabilidade de fiscalização implica incorrer em custos sem retorno, uma vez que já se está na fronteira da eliminação da evasão fiscal. O segundo, em estudar a relação entre alíquotas e multas em função de uma probabilidade de fiscalização pré-estabelecida.

Atendida a restrição orçamentária, a evasão fica eliminada. O aumento das multas é um instrumento ineficiente porque a receita líquida desejada pelo governo está sendo obtida com a menor alíquota possível. O atendimento das metas orçamentárias torna a evasão fiscal não lucrativa e, portanto, inexistente, se os agentes são racionais e avessos ao risco.

Segundo Soares (1994, p.71), Cowell argumenta que esta situação não é necessariamente o ponto ótimo. A vinculação entre a otimização da *função objetivo* e a satisfação da restrição orçamentária depende do tipo de função bem-estar social que o governo pretende maximizar. Em decorrência disso, Cowell propôs três possibilidades para a função de maximização do governo e estudou a desejabilidade da erradicação da evasão fiscal em cada uma delas.

2.2.1.3.1 A função de bem-estar utilitarista

Soares (1994, p.75-77) cita que, neste primeiro enfoque, Cowell assume que o governo não qualifica a postura do cidadão frente à evasão fiscal. O sonegador não é discriminado e o cidadão honesto não é premiado. O objetivo do governo é maximizar o bem-estar social, tomando como indicador a função utilidade de um indivíduo representativo da comunidade.

Um dos pressupostos levantados através do modelo é que o contribuinte conhece a exata dimensão da probabilidade de fiscalização que o governo impõe à sociedade, isto é, o contribuinte tem clara noção a respeito dos seus riscos, quando pratica a sonegação e o governo valora o bem-estar social pela expectativa da renda disponível *ex post* do indivíduo representativo.

Isto significa dizer que o governo deixa a cargo dos integrantes da comunidade a definição da magnitude da evasão pela desigualdade na distribuição da renda. Se imaginarmos que a renda é identicamente distribuída *ex ante*¹, o grau

¹ expressão criada por Myrdal que se aplica às quantidades de investimentos, poupança e consumo planejadas como ação para um período que se inicia. Portanto, como são quantidades hipotéticas,

de aversão ao risco de cada indivíduo ditará a distribuição de renda *ex post*², após o pagamento espontâneo dos impostos e a realização das auditorias pelo governo.

A comunidade composta por indivíduos com baixa aversão ao risco, após o término da atuação do Fisco, exibirá uma grande desigualdade na distribuição de renda, pois aquela fração da população investigada terá sua renda disponível reduzida pela imposição das multas, enquanto os sonegadores “de sucesso” agregarão o produto da sonegação à sua renda disponível.

O governo que utiliza a abordagem utilitária mantém uma atitude passiva frente à decisão de evasão de seus cidadãos. A queda da expectativa de punição, através da redução das multas e da probabilidade de fiscalização, aumenta a renda disponível do indivíduo. Assim, quando a função objetivo é puramente utilitarista, o nível de bem-estar social cresce com a redução dos parâmetros tributários relativos à punição. Isto significa dizer que o governo que tem como objetivo maximizar a renda disponível, mostrando passividade em relação à distribuição da renda *ex post*, não tem interesse na eliminação total da evasão.

O resultado confirma a afirmação de Christiansen de que a racionalidade econômica não impõe limites à magnitude da multa aplicável sobre a sonegação de impostos.

Na seqüência, aborda-se o que Cowell classificou de função de bem-estar não-utilitarista.

2.2.1.3.2 A função de bem-estar não-utilitarista

A segunda premissa de Cowell (apud Soares 1994, p.75-82) é que, após a descrição da abordagem utilitarista, torna-se inevitável questionar o tratamento que o governo dispensa a seus cidadãos. Os sonegadores de impostos merecem ser tratados pelo governo da mesma forma que os cidadãos que pagam seus impostos corretamente? Em outros termos, o peso social na maximização do bem-estar deve ser uniforme para todos os integrantes da comunidade, independentemente da postura individual de cada um no financiamento do Estado?

funcionam como rota para planos econômicos gerais que serão depois confrontados com os cálculos *ex-post*, realizados ao fim do período. (SANDRONI, 1996, p.167)

² expressão criada por Myrdal para indicar a quantidade de investimento, poupança e consumo realizada em determinado período. Como são cálculos processados posteriormente, baseiam-se em quantidades reais; suas conclusões são fundamentais para a definição de planos e projetos calculados *ex-ante*. (SANDRONI, 1996, p.167)

Caso não aceite esta neutralidade de tratamento, o governo necessita modificar a função de bem-estar social a ser maximizada. O utilitarismo deve ser trocado por uma função de bem-estar social *ex post*, onde seja possível diferenciar os cidadãos. Nesta perspectiva, o governo abandona a função utilidade do indivíduo representativo como indicador do bem-estar social e passa a utilizar como forma para caracterizar cada integrante da comunidade a função de bem-estar social aditiva, onde a cada cidadão é atribuído um peso social diferenciado. O bem-estar global é dado pela soma da renda disponível de cada um dos integrantes da comunidade, ponderada pelo peso social atribuído pelas autoridades governamentais.

Complementando a função de bem-estar social, essa nova valoração da renda disponível passa a ser ponderada. Apesar de balizados pela fixação da probabilidade de fiscalização, os novos pesos sociais não são necessariamente idênticos àqueles utilizados no enfoque utilitário. Os novos valores representam, em última instância, o peso social que o governo confere aos cidadãos investigados e àqueles que escapam do Fisco, respectivamente. Para verificar o comportamento do governo frente à modificação dos seus objetivos, apresenta dois casos particulares da nova função de bem-estar social aditiva não-utilitária.

a) Governo indiferente à distribuição de renda

O primeiro caso a ser apresentado é aquele onde o governo não tem compromisso com a distribuição de renda *ex post*. Nele fica estabelecido um exemplo particular da abordagem utilitarista. A preocupação dos formuladores da política de governo se resume em coletar a receita fiscal desejada.

Aceitando-se que o custo da máquina de arrecadação é crescente com a probabilidade de fiscalização, verifica-se que, quando o governo adota a abordagem não-utilitária e não se preocupa com questões de iniquidade, ele transfere esta indiferença para a questão da honestidade. Erradicar ou não a sonegação fiscal torna-se uma questão irrelevante, pois o único objetivo do governo é obter o volume de receitas desejado. Várias estratégias viabilizam o objetivo do governo, por isso mesmo é inexistente uma solução única para o problema.

b) Governo avesso à desigualdade na distribuição de renda

Quando o governo é sensível à questão da desigualdade entre as rendas disponíveis após a sua atuação, ele deve modificar a função de bem-estar social objeto de maximização. Os pesos sociais atribuídos aos indivíduos com menor renda devem ser elevados. Se aceitarmos o pressuposto de que a renda *ex ante* é igualmente distribuída entre os cidadãos, a preocupação do governo se desloca para os desafortunados que sofreram fiscalização e tiveram sua renda disponível *ex post* reduzida.

Esta inversão no aumento do nível de bem-estar social é explicada pela diminuição da renda disponível dos contribuintes investigados, que ocorre com o aumento da sonegação fiscal. Assim, a estratégia de ótimo para o governo é elevar a expectativa de punição em ambas as dimensões, objetivando impor a completa honestidade na comunidade. Se o governo consegue erradicar a sonegação fiscal, as rendas disponíveis *ex post* dos dois grupos de cidadãos (fiscalizados e não-fiscalizados) mantêm-se idênticas.

Na maximização do bem-estar social não-utilitário com aversão à desigualdade de renda, o governo eleva a expectativa de punição, perseguindo a total erradicação da sonegação fiscal, pois esta é a única maneira de garantir que a idêntica distribuição de renda *ex ante* seja mantida após o pagamento dos impostos (espontâneo ou devido às fiscalizações).

2.2.1.3.3 A função de bem-estar baseada em indicadores observáveis

A terceira premissa de Cowell (apud Soares 1994, p.82-84) é que este terceiro tipo de função de bem-estar social utiliza como referência apenas variáveis e indicadores efetivamente passíveis de observação pelo governo. A renda declarada pelos cidadãos ao Fisco é um desses dados disponíveis para as autoridades do governo. No limite, o governo poderia passar a considerá-la como única fonte legítima de bem-estar social dos indivíduos da comunidade.

A erradicação da sonegação fiscal é desejável e factível em ambos os problemas, mas, novamente, não existe um único ponto ótimo. Sempre é possível aumentar a multa e reduzir a probabilidade de fiscalização de modo a satisfazer a restrição orçamentária. Este tipo de abordagem equivale à premiação da

honestidade. A função objetivo é maximizar as rendas espontaneamente declaradas ao Fisco.

2.2.1.3.4 Análise das abordagens de Cowell

Pelas abordagens apresentadas verifica-se ser possível determinar parâmetros tributários que minimizem a evasão fiscal. Contudo, a utilização dos mesmos deve ser feita com bastante cautela, pois, como foi demonstrado por Christiansen (apud Soares 1994, p.63-68), a implementação de uma política de punição que aumente as multas mas relaxe a intensidade de fiscalização pode ser, sob certas circunstâncias, ineficaz no combate à evasão fiscal.

Além disso, a determinação da magnitude da multa depende do seu regime de incidência. As multas aplicáveis sobre o imposto sonegado têm a vantagem de atuar de modo uniforme sobre o conjunto dos contribuintes, independentemente da distribuição da renda. Nessa perspectiva, o valor da multa que elimina a sonegação é superior àquele exigido quando se trata de multa incidente sobre a renda sonegada.

Na outra solução, é possível verificar como os objetivos de governo influenciam no combate à evasão fiscal. Nela, as ações governamentais frente às questões tributárias dependem de suas diretrizes e do juízo de valor que seus formuladores de política fazem dos vários grupos de cidadãos. Essa interferência política, no entanto, extrapola o plano macro da política tributária e atinge a própria atuação do Fisco e deixa que o grau de combate à sonegação fiscal dependa da função de bem-estar que o governo pretende maximizar.

A Figura 1 resume a posição do governo frente à erradicação da sonegação fiscal para cada um dos enforques analisados. Com algum grau de abstração, ele pode ser entendido como a interface entre a política e a atuação do Fisco.

Desejabilidade da erradicação da sonegação na perspectiva de Cowell

FUNÇÃO DE BEM-ESTAR SOCIAL	DESCRIÇÃO	É DESEJÁVEL ACABAR COM A EVASSÃO FISCAL?
----------------------------	-----------	--

Utilitária	Maximiza a função utilidade do indivíduo representativo da comunidade; a aversão individual ao risco confunde-se com a aversão à desigualdade governamental.	NÃO
Individual não-utilitária	Maximiza a função utilidade aditiva dos indivíduos da comunidade; atribui pesos diferenciados para cada grupo de cidadãos.	NÃO (se o governo é indiferente à desigualdade). SIM (se o governo exibe aversão à desigualdade).
Variáveis observáveis	Maximiza a renda disponível declarada pelo cidadão ao Fisco, única fonte de renda considerada socialmente aceitável.	SIM

Figura 1

Fonte: Soares (1994, p.85)

Aqui, a sonegação fiscal foi estudada como um ato desvinculado de questões morais ou sociais. Os contribuintes, nas suas decisões de portfólio, levavam em conta apenas fatores econômico-financeiros. A sonegação de impostos ficava vinculada mais à teoria do risco e à punição pelo ato ilegal em termos monetários.

2.2.2 A postura da Sociedade frente à evasão fiscal

Sendo a evasão fiscal um ato eminentemente social, a teoria do risco se mostra incapaz de explicar, por exemplo, porque uma fração da população não pratica a sonegação, mesmo que tenha acesso ao mercado informal e este seja financeiramente mais favorável ?

Os estudos que seguem foram baseados nos trabalhos de adaptação do modelo básico de M. G. Allingham e A. Sandmo, a saber: Y. Benjamini e S. Maital que adaptaram o modelo básico para verificar o comportamento social e a evasão fiscal; J. P. F. Gordon, que adaptou o modelo básico para verificar a moralidade individual e a evasão fiscal; e F. A. Cowell que adaptou o modelo básico para verificar o gasto público e a evasão fiscal.

2.2.2.1 Adaptação de Benjamini e Maital em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir o comportamento da sociedade frente à evasão fiscal

Segundo Soares (1994, p.33-37), Y. Benjamini e S. Maital são os autores da primeira tentativa de explicar a influência da componente social sobre a evasão fiscal. Para tanto, incorporaram ao modelo básico de Allingham e Sandmo um custo

de estigma social traduzido por uma desutilidade que certa fração da população de contribuintes sofre quando pratica a sonegação de rendimentos.

Esta desutilidade pode estar ligada a motivos psicológicos (angústia, desconforto ou medo pela expectativa de punição) ou social (prejuízos à reputação). Nessa nova situação, não basta ter um ganho esperado com a sonegação, é preciso que este ganho seja grande o suficiente para compensar a desutilidade causada pelo ato da sonegação, porque, deste modo, haverá uma maior fração da população que exibirá uma solução para que a sonegação seja evitada devido ao custo fixo social ou psicológico.

Sob o prisma do modelo com estigma social, os contribuintes podem ser subdivididos em dois tipos: os amorais e os honestos. O custo fixo social da sonegação não afeta os amorais. O resultado continua aplicável e o aumento da alíquota torna a recompensa pela sonegação cada vez maior, podendo vir, a partir de certo patamar, a compensar o custo de estigma social. Formar-se-ia, a partir daí, um novo grupo de indivíduos: os honestos arrependidos. E, dependendo da fração dessa população honesta que passaria a sonegar impostos, a evasão fiscal agregada poderia aumentar, em conformidade com o senso popular de que a elevação da carga fiscal aumenta a sonegação.

Soares (1994, p.34-37) explica que a introdução da desutilidade da sonegação serviu de referência para Benjamini e Maital desenvolverem estudos sobre a interdependência do comportamento dos contribuintes frente à questão fiscal. Seus estudos defendem a idéia de vínculos entre padrões morais coletivos e individuais. Na ponderação do indivíduo frente à decisão de sonegar ou pagar impostos, uma das variáveis-chave residiria em como a sociedade encara cada uma das alternativas.

Uma boa *proxy* desta valoração da comunidade é o comportamento verificado de seus membros frente à questão. Se uma grande fração da população paga pontualmente seus impostos, pode-se supor que esta comunidade recrimina fortemente a sonegação fiscal. Assim, um indivíduo que deixa de pagar seus impostos sofre um alto custo social, se flagrado em delito. Ao contrário, se a sonegação for largamente praticada dentro da comunidade, certamente ter-se-á um indicador de que a sonegação fiscal é um ato criminoso de menor relevância. Esse

indicador reduz o custo social da evasão fiscal e, provavelmente, ao entendimento de que o pagamento dos impostos é um ato de tolice. Tal atitude ou entendimento, segundo o referido pensador, coloca as bases para a disseminação de um surto epidêmico do comportamento da população frente ao pagamento dos impostos.

Na situação onde a honestidade prevalece, verifica-se que a sonegação individual não é desejável, pois quando o contribuinte se engaja solitariamente na sonegação ele suporta o custo social da desutilidade. Com isso, ele é impelido a retornar à honestidade.

Com base no referido modelo, Benjamini e Maital (apud Soares 1994, p.33) chegam a duas conclusões a respeito da atuação do Fisco:

- a) se o número de indivíduos que sonegam impostos superar o número de indivíduos que não sonegam, os esforços para conter a evasão serão inúteis, visto que o equilíbrio já está estabelecido;
- b) se o número de indivíduos que sonegam impostos for inferior ao número de indivíduos que não sonegam, os esforços para combater a evasão são inócuos, pois a completa honestidade já se estabelece.

No entender de Benjamini e Maital, existe um vínculo entre padrões morais coletivos e individuais, ou seja, defendem que o comportamento individual é influenciado pelo comportamento coletivo. Logo, se a maioria dos contribuintes sonegam, os esforços para combater a evasão se tornam inócuos.

2.2.2.2 Adaptação de Gordon em relação ao modelo de Allingham e Sandmo para inferir a moralidade individual frente à evasão fiscal

Soares (1994, p.37-42) afirma que os estudos já descritos não se preocuparam em desenvolver um modelo específico de evasão fiscal que incorporasse, formalmente, a questão social. Essa tarefa foi cumprida por J. P. F. Gordon através da utilização de um modelo de renda exógena, onde os custos sociais relativos à moralidade foram incorporados.

Nesta perspectiva, a função utilidade passa a ter como argumento, além do consumo, a honestidade. Esta é tomada como o inverso da evasão fiscal. A novidade do modelo é a introdução do parâmetro que define a honestidade dos indivíduos da comunidade. Neste modelo, se o parâmetro que define a honestidade dos indivíduos da comunidade for igual a zero, seus resultados serão idênticos ao de

Allingham e Sandmo, onde todos os indivíduos são amorais frente à decisão de sonegação de impostos.

Os parâmetros tributários relacionados à expectativa de punição exibem os mesmos resultados do modelo básico para a fração da população pouco honesta porque a intensificação da atuação do fisco e/ou o aumento das multas aplicáveis reduzem o parâmetro que define a desonestidade dos indivíduos da comunidade, fazendo com que uma fração maior da população exiba coeficiente de honestidade superior àquele, aumentando, conseqüentemente, a honestidade global da comunidade. Apesar disso, fica comprovado que os indivíduos menos honestos sonegam uma fração maior de suas rendas.

De um modo geral, os modelos de renda exógena indicam que o aumento de impostos reduz a sonegação fiscal. A endogenização da renda alterou esse resultado. O aumento de impostos passa a implicar em aumento da participação no mercado informal, desde que aceitos alguns pressupostos adicionais. A introdução da moralidade no modelo produz um terceiro resultado para a questão.

Quando a aversão absoluta ao risco é decrescente, existe, conforme Gordon (apud Soares 1994, p.37), um coeficiente de moralidade limite que faz com que uma fração da população reduza a evasão fiscal quando ocorre aumento nos impostos. Enquanto isso, outra fração da população aumenta o volume de sua sonegação fiscal. Neste caso, a interpretação do resultado é dada pela subdivisão dos coeficientes do aumento da tributação em dois tipos: a) efeito-renda, que induz os contribuintes a arriscarem menos na sonegação; e b) efeito-redução no custo psicológico/social de ser desonesto, que induz ao aumento da evasão.

No entendimento do autor, em uma fração da população prevalecerá o efeito-renda, pois esta fração dos cidadãos é menos exposta à questão moral. Em outra, que possui um maior grau de moralidade, prevalecerá o efeito-redução do custo da desonestidade.

Vale observar que se está tratando dos cidadãos que exibem coeficiente de moralidade ainda insuficiente para deixar de praticar a sonegação fiscal, mas que estão mais próximos de voltar a cumprir suas obrigações tributárias do que o grupo menos honesto. No entanto, é este último grupo que tenderá a reduzir sua evasão fiscal devido ao efeito-renda. Todavia, em decorrência da elevação das alíquotas, o

parâmetro que define a desonestidade dos indivíduos da comunidade é aumentado e, com isso, aumente também o número de contribuintes que, anteriormente honestos, passam para o grupo mais sensível ao efeito-redução do custo psicológico da sonegação.

De acordo com Soares (1994, p.40-41), o trabalho de J. P. F. Gordon, além de apresentar novos resultados, aperfeiçoou o modelo de interdependência entre os contribuintes, proposto inicialmente por Y. Benjamini e S. Maital. Para isso, subdividiu o custo do ato da sonegação em dois tipos: a) o custo psicológico da sonegação; e b) o custo relativo à reputação pessoal.

O custo psicológico unitário passa a ser um atributo pessoal do cidadão, variando de magnitude dentro da comunidade e o custo de reputação unitário torna-se indicador da aceitabilidade da evasão fiscal pela mesma. Nesta visão, o custo de reputação, linearmente dependente da opinião da população a respeito da sonegação, estabelece uma subdivisão entre o estigma individual e o estigma social da sonegação.

Surge, então, um grupo de cidadãos intrinsecamente honestos, impositores da regra social de que a sonegação é uma atitude prejudicial à sociedade. Além disso, outro que, por princípios morais individuais, não participará da sonegação fiscal. Este novo grupo de contribuintes é compelido a acompanhar a regra social imposta pelo grupo dos cidadãos intrinsecamente honestos devido ao alto custo de reputação envolvido na prática da sonegação. E, ainda, um terceiro grupo, composto dos indivíduos que vão evadir alguma fração de seus impostos.

Os resultados obtidos onde: indicam que a fração da população que se engaja na sonegação fiscal:

- a) aumenta com o aumento do benefício inicial da sonegação
- b) diminui com o aumento da unidade de custo de reputação; e
- c) está direta e positivamente vinculada à fração da população que sonegou impostos no período anterior, estabelecendo uma inércia em relação ao passado.

Gordon (apud Soares 1994, p.41) demonstrou, ainda, que existe no mínimo uma solução interior, isto é, pode existir uma situação de equilíbrio interior estável, possibilitando a convivência entre sonegadores e cidadãos honestos,

descartando a inevitabilidade da epidemia de sonegação fiscal, prevista por Y. Benjamini e S. Maital.

Os modelos de evasão fiscal, segundo afirma Soares (1994, p.41-42), a partir da introdução da moralidade individual e/ou coletiva, experimentaram um salto de qualidade, fazendo com que a interdependência entre o comportamento dos integrantes de uma comunidade possa oferecer uma nova linha de pesquisa. Nesta linha de pensamento, a sonegação fiscal deixa de ser um ato de caráter eminentemente individual e passa a depender da conceituação que a própria sociedade faz da prática da mesma.

Entre os resultados descritos, destaca-se a possibilidade de ocorrência de epidemia de evasão fiscal gerada por uma tentativa coletiva e organizada de evitar o pagamento dos impostos. Se o governo consegue reverter um quadro adverso na percepção do pagamento de impostos pela comunidade às fases de verdadeira desonestidade civil, podem alternar-se com corridas ao caixa do Tesouro,

Outra linha que abre um campo vasto de pesquisa é a graduação do conjunto dos contribuintes, conforme seu grau de honestidade. A subdivisão da sociedade em, pelo menos, três grupos principais, desonestos, intrinsecamente honestos e honestos, permite a obtenção de um resultado elegante para o controverso efeito do aumento dos impostos sobre a sonegação fiscal.

Ainda que o efeito global dependa da magnitude dos efeitos parciais, a possibilidade de tornar o preço da honestidade muito caro para os cidadãos cumpridores da lei pode induzi-los à sonegação de impostos.

2.2.2.3 Adaptação de Cowell e Gordon em relação ao modelo de Allingham e Sandmo, para inferir o gasto público frente à evasão fiscal

Outra causa que o debate popular consagra como motivadora da sonegação fiscal é o retorno incerto dos recursos transferidos ao governo. Para esta questão, a teoria da evasão fiscal é capaz de oferecer respostas firmes.

O estudo de F. A. Cowell e de J. P. F. Gordon (apud Soares 1994, p.150) demonstra que os indivíduos, numa dada população, que consideram o bem público subofertado aumentam sua sonegação à medida que ocorre o aumento dos

impostos, os que consideram o bem superfaturado, nas mesmas circunstâncias, diminuem sua evasão fiscal.

Para os indivíduos que já estão satisfeitos com a atuação do governo, o aumento de alíquotas tem como único efeito a redução dos seus recursos disponíveis. A maior disponibilidade do bem público não aumenta suas utilidades individuais. Assim, tornam-se mais *risco-avessos* e diminuem sua sonegação fiscal.

O inverso acontece com aqueles que não estão bem atendidos pelo governo. O aumento de impostos, filtrado pela taxa marginal de transformação, aumenta a oferta de bens providos pelo governo. Como suas utilidades individuais não se encontram saturadas pelos bens públicos, seus recursos disponíveis devem aumentar. Isto os torna menos *risco-avessos*, aumentando suas evasões fiscais.

Do ponto de vista da teoria do risco, quando o governo tenta melhorar sua performance aumentando a tributação, ele pode esperar uma alta taxa de evasão, principalmente daqueles que seriam os maiores beneficiários do aumento da arrecadação. Por conta disso surge a importância de tornar a maior fração da população satisfeita com a oferta de bens públicos, e o modo mais direto de atingir esse objetivo é diminuir a taxa de bens privados e públicos. Em outras palavras, uma maior eficiência nos gastos públicos exerce um reflexo direto e positivo na redução da evasão fiscal.

Se a boa gestão da coisa pública é socialmente recomendável em qualquer circunstância, na questão da evasão fiscal ela se torna um imperativo de justiça social. Além disso, existe uma relação direta entre a ineficiência do governo e a sonegação de impostos. A menor oferta de bens públicos pode induzir ao aumento da evasão fiscal.

2.2.3 Considerações finais de Soares sobre os modelos de análise das causas da evasão fiscal apresentadas

Uma sumarização dos resultados obtidos pelos pesquisadores, nos quais se consubstanciaram os modelos apresentados, conforme Soares (1994, p.157-159), conteria algumas proposições:

a) Redução da carga fiscal versus evasão fiscal

A redução da carga fiscal não implica redução na evasão fiscal; pelo contrário, os evasores estarão mais tentados a praticá-la. Contudo, ela é desejável para não tornar o preço da honestidade proibitivo e para reduzir o atrativo da prática da elisão fiscal. Assim, a diminuição de alíquotas deve ser acompanhada por um aperto na fiscalização sobre os contribuintes, que tenderão a aumentar sua fuga ao pagamento dos impostos.

b) Inter-relação entre comportamento dos contribuintes

Existe uma interrelação entre o comportamento dos contribuintes, onde o comportamento individual é influenciado pelo comportamento coletivo. Se a maioria dos contribuintes sonegam seus impostos, isso pode levar a uma fuga coletiva ao pagamento de impostos ou, pelo contrário, a uma corrida aos cofres públicos. Além disso, o processo possui uma inércia no tempo.

c) Relação entre o atendimento à população e a evasão fiscal

Existe uma relação direta entre a ineficiência no atendimento à população e a evasão fiscal. Os contribuintes reduzem sua sonegação, quando estão satisfeitos com a oferta do bem público. Esse resultado torna-se indeterminado, quando se permite que o ônus do financiamento e o acesso ao bem, providos pelo Estado, sejam diferenciados entre os cidadãos. Vale ressaltar que os grupos mais interessados no bem público serão os que menos contribuirão para seu financiamento.

d) Aversão ao risco

Na presença de aversão ao risco, os recursos marginais alocados na máquina fiscalizadora devem exceder as receitas marginais recapturadas dos sonegadores. Isso porque a atuação mais efetiva do fisco induz os cidadãos a evitar o risco, aumentando o bem-estar geral.

e) Limitação de caráter ético-político na erradicação da sonegação fiscal

A erradicação da sonegação fiscal é tarefa de difícil obtenção, porque as multas sofrem limitações de caráter ético-social. Fixadas em patamares razoáveis, a probabilidade de fiscalização para alcançar a completa honestidade torna-se inviável economicamente. Além disso, a atuação do fisco pode sofrer limitações de caráter

político, pois o empenho no combate à sonegação depende dos objetivos do grupo econômico-social no poder.

f) Restrições de caráter ético-político na erradicação da sonegação fiscal

Diante da impossibilidade de erradicação da sonegação, o governo pode desenvolver programas especiais de fiscalização nos quais a evasão fiscal seja mantida dentro de limites considerados suportáveis. A implementação destas técnicas especiais sofrem restrições de caráter ético-político e sua utilização pode ser feita de forma limitada a setores ou grupos econômicos determinados.

A alternativa de obtenção de recursos através do combate à evasão fiscal parece combinar, de maneira particularmente feliz, três objetivos econômico-sociais: equilibrar as contas do setor público; aumentar a oferta de bens públicos; e elevar o preço da sonegação ou, de modo reverso, diminuir o preço da honestidade.

Embora desejáveis, as administrações tributárias não exibem total independência de ação. A política tributária a ser implementada faz parte de um plano geral do governo, traçado pelos escalões superiores no poder. Todavia, a questão econômica não é a única envolvida na decisão da intensidade de fiscalização a ser imposta aos contribuintes. No estabelecimento das diretrizes da política fiscal, por exemplo, os vencedores da eleição tentarão defender os interesses do grupo econômico-social que representam, com reflexos óbvios, tanto na extração dos recursos da sociedade, como no direcionamento dos gastos públicos. A própria atuação do Fisco pode sofrer restrições de caráter político.

A formalização desse problema acontece quando se admite que cada governo tem suas prioridades, exibindo, portanto, diferentes funções-objetivo a serem maximizadas. A partir de cada função-objetivo é possível determinar em que grau o governo repele ou aceita a sonegação fiscal.

Outro ponto a ser reforçado é o de que a erradicação da sonegação nem sempre é tarefa factível. Consciente de suas limitações, o fisco pode empregar técnicas de auditoria, onde se conviva com um nível suportável de evasão fiscal, utilizando métodos especiais de controle do contribuinte.

Embora a erradicação da sonegação fiscal seja tarefa de difícil, senão impossível realização, a adoção de medidas de combate à sonegação fiscal que eleve os custos para os inadimplentes, e os reduza para os que cumprem com as

suas obrigações tributárias, é tarefa a que nenhum administrador tributária deve se furtar. Em contra partida, é necessário que o setor público cumpra a sua parte, quanto ao equilíbrio das contas públicas; ao retorno dos recursos arrecadados em forma de bens e serviços públicos.

2.3 A ORGANIZAÇÃO DA PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS/AM

A cada dia o Setor Público se defronta com novos desafios. O paradigma gerencial contemporâneo exige formas flexíveis de gestão, descentralização de funções, redesenho de estruturas e criatividade de seus recursos humanos.

Nesse contexto, torna-se imprescindível que a administração pública, em níveis federal, estadual e municipal esteja preparada para enfrentar as mudanças contínuas, com vistas à maior qualidade e produtividade de suas ações, mediante a adoção de modelos gerenciais capazes de gerar resultados num mercado altamente competitivo.

O regime jurídico e financeiro da Administração Pública é, em regra, o da autonomia administrativa, isto é, os serviços e organismos dispõem de créditos inscritos no Orçamento do Estado, e os seus dirigentes são competentes para praticar atos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente.

Todos os anos é elaborado o Orçamento do Estado, de harmonia com as grandes opções em matéria de planejamento, podendo englobar programas e projetos que impliquem encargos plurianuais.

Todas as receitas e despesas da Administração Central, bem como as dos organismos autônomos e as receitas e despesas da Segurança Social estão compreendidas no Orçamento do Estado.

A Administração Pública visa à prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Os seus órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Enquanto órgão superior da Administração Pública, compete ao Governo dirigir os serviços e a atividade da administração direta do Estado, civil e militar, superintender na administração indireta e exercer a tutela sobre esta e sobre a administração autônoma.

Um Estado moderno, uma sociedade civil forte e um País desenvolvido ou em desenvolvimento carecem de uma Administração Pública ágil e flexível, facilitadora da vida dos cidadãos e motivadora do trabalho dos seus agentes.

Uma sociedade com uma economia moderna exige uma Administração Pública mobilizadora de iniciativas, eficiente nas prestações e transparente nas decisões.

Para a prossecução do interesse público, a Administração Pública deverá ser estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática.

Na seção a seguir, apresenta-se a forma como a Prefeitura Municipal de Manaus/AM organizou a sua estrutura administrativa.

2.3.1 Estrutura organizacional da Prefeitura Municipal de Manaus/AM

A função de uma estrutura organizacional nas instituições, é promover a divisão racional do trabalho, que é a essência do processo ou da função administrativa de organizar. Maximiano (1995, p.254) cita que:

Organizar consiste em dividir cada tarefa em tarefas menores, atribuí-las a pessoas ou grupo de pessoas e coordená-las entre si, para que a organização seja capaz de atingir seu propósito. Para defini-lo de maneira simples, esse processo consiste em *organizar a organização*.

Nesta linha de entendimento, a estrutura organizacional representa a forma como as organizações se organizam para atender ao fins a que se destina.

Para que seja possível visualizar e compreender o papel da Secretaria Municipal de Economia e Finanças - SEMEF no contexto da Estrutura Organizacional da Prefeitura Municipal de Manaus – PMM, na seqüência contempla-se a Lei nº 590, de 13 de março de 2001, que dispõe sobre a reestruturação da administração do Poder Executivo, e dá outras providências.

O seu artigo 1º, trata das disposições preliminares:

Art. 1º - Esta Lei, com base nas metas estabelecidas na Lei nº 418, de 29 de dezembro de 1997, dá nova estrutura organizacional à Administração Direta e Indireta do Poder Executivo, define competências e atribuições correspondentes, além de promover adequação necessária ao seu perfeito funcionamento.

O artigo citado define a abrangência da Lei, que reestrutura a Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Municipal, define as atribuições e competências dos órgãos que compõem sua estrutura.

O seu artigo 2º, trata da administração municipal:

Art. 2º - A Administração do Poder Executivo do Município compreende:

I – Administração Direta, integrada por órgãos diretamente subordinados ao Prefeito do Município;

II – Administração Indireta, composta de autarquias, fundações de direito públicos ou fundações instituídas pelo Poder Público e empresas públicas, vinculadas na forma indicada no art. 7º desta Lei.

Define-se neste artigo, os tipos de administração que o poder executivo municipal adota, e o tipo de subordinação a que estão sujeitas.

Quanto ao que considera autarquias, fundações de direito públicos ou fundações instituídas pelo Poder Público e empresas públicas, o artigo 3º da Lei nº 590, de 13 de março de 2001, assim se expressa:

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I – Autarquia, a entidade criada por lei, com personalidade jurídica de direito público, autonomia administrativa e financeira, patrimônio e receita própria, preordenada ao exercício de atividades típicas do Município que recomendam gestão descentralizada;

II – Fundações Públicas, a entidade criada mediante lei, com personalidade jurídica de direito público; Fundação instituída pelo Poder Público, cuja constituição é autorizada por lei, dotada de personalidade jurídica de direito privado, ambas com patrimônio, autonomia administrativa, financeira e de gestão, destinada a exercer atividades sem fins lucrativos e de interesse coletivo;

III – Empresa Pública, a entidade instituída mediante autorização de lei específica, dotada de personalidade jurídica de direito privado, patrimônio e receita próprios, capital exclusivamente público e preordenada à execução de serviços de interesse secundário da Administração Municipal.

Vê-se do citado artigo, que cada tipo de entidade da administração indireta, tem características próprias e relacionamento diferenciado com o poder executivo municipal.

Na seqüência, o artigo 4º da Lei nº 590, de 13 de março de 2001, relaciona os órgãos da administração direta municipal:

Art. 4º - São órgãos da Administração Direta do Município:

I – Procuradoria Geral do Município (PGM);

II - Gabinete Civil;

III – Secretaria Municipal de Defesa Civil (SEMDEC);

IV – Secretaria Municipal de Economia e Finanças (SEMEF);

V – Secretaria Municipal de Administração e Planejamento (SEMAD);

VI – Secretaria Municipal de Educação e Cultura (SEMED);

VII – Secretaria Municipal de Saúde (SEMSA);

VIII – Secretaria Municipal de Obras, Saneamento Básico e Serviços Públicos (SEMOSB);

IX – Secretaria Municipal de Desenvolvimento e Meio Ambiente (SEDEMA);

X – Secretaria Municipal de Comunicação Social (SEMCOM);

XI – Secretaria Municipal de Esporte e Lazer (SEMESP);

XII – Secretaria Municipal de Assistência Social e Cidadania (SEMASC);

XIII – Secretaria Municipal de Abastecimento, Mercados e Feiras (SEMAF);

XIV – Secretaria Municipal de Infância e da Juventude (SEMINF);

XV – Secretaria Municipal de Trabalho, Emprego e Renda (SEMTRA);

XVI – Auditoria Geral do Município (AGM).

Parágrafo Único – O Procurador Geral do Município, o Secretário-Chefe do Gabinete Civil e o Auditor Geral do Município têm responsabilidades, deveres, direitos, garantias, prerrogativas e remuneração de Secretário Municipal.

Entres os órgãos da administração direta da Prefeitura Municipal de Manaus/AM, consta a Procuradoria Geral do Município – PGM e a Secretaria Municipal de Economia e Finanças – SEMEF, sendo destes órgãos os servidores envolvidos nesta pesquisa.

Já quanto à nomenclatura dos cargos dos titulares destes órgãos, o artigo 5º, a Lei nº 590, de 13 de março de 2001, assim se expressa:

Art. 5º - É fixado em treze (13) o quantitativo dos cargos de Secretário Municipal, assim considerados os titulares das Secretarias Municipais, nos termos dos itens III a XV do artigo anterior.

Parágrafo único – O Procurador-Geral do Município, Secretário-Chefe do Gabinete Civil e o Auditor Geral do Município têm responsabilidades, deveres, direitos, garantias, prerrogativas e remuneração de Secretário Municipal.

Definidos os cargos dos titulares dos órgãos da administração direta, no citado artigo, o artigo 6º da Lei nº 590, de 13 de março de 2001, define os cargos dos que os substituem em suas ausências:

Art. 6º - Os cargos de Subsecretário Municipal têm sua qualificação estabelecida em 13 (treze), um em cada órgão mencionado nos Incisos III a XV do artigo 4º desta Lei, competindo a seus titulares auxiliar o Secretário correspondente e substituí-lo, em seus afastamentos legais e impedimentos.

Parágrafo único – O Subprocurador-Geral do Município, Subsecretário-Chefe do Gabinete Civil e o Auditor Geral Adjunto do Município têm responsabilidades, deveres, direitos, garantias, prerrogativas e remuneração de Subsecretário Municipal.

Definidos os cargos dos substitutos dos titulares dos órgãos da administração direta, o artigo 7º da Lei nº 590, de 13 de março de 2001, relaciona os órgãos da administração indireta e suas vinculações:

Art. 7º - São entidades da Administração Indireta do Poder Executivo:

I – Autarquias:

a) Instituto Municipal de Previdência e Assistência Social – IMPAS, vinculado à Secretaria Municipal de Administração e Planejamento;

II – Fundações:

a) Fundação Dr. Thomas, vinculada à Secretaria Municipal de Assistência Social e Cidadania;

b) Fundação Villa Lobos, vinculada à Secretaria Municipal de Educação e Cultura;

c) Fundação Municipal de Turismo, vinculada ao Gabinete Civil;

III – Empresas Públicas:

a) Empresa Municipal de Transportes Urbano – EMTU, vinculada à Secretaria Municipal de Obras, Saneamento Básico e Serviços Públicos;

b) Empresa Municipal de Urbanização – URBAM, vinculada à Secretaria Municipal de Obras, Saneamento Básico e Serviços Públicos.

Parágrafo único – Fica criada, na estrutura da URBAM, a Diretoria de Habitação Popular, com a missão de viabilizar a produção de lotes urbanizados, unidades habitacionais populares e a regularização fundiária em áreas de interesse social no Município de Manaus.

Relacionados os órgãos da administração indireta a Lei nº 590, de 13 de março de 2001, no seu artigo 8º, define as áreas básicas de competência dos órgãos da administração direta do poder executivo municipal:

Art. 8º - Aos órgãos da Administração Direta do Poder Executivo ficam definidas as seguintes áreas básicas de competência, além de outras estabelecidas em atos regulamentares pelo Chefe do Executivo, as quais poderão ser transferidas de um para outro órgão, à vista de razões de conveniência e oportunidade administrativa:

I – Procuradoria Geral do Município:

a) representação judicial e extrajudicial do Município e cobrança administrativa ou judicial da dívida ativa ou de qualquer outra natureza;

b) defesa dos interesses do Município junto ao Tribunal de Contas do Estado e, se for o caso, da União;

c) assessoria e consultoria em matéria de alta indagação do Chefe do Executivo e da Administração em geral;

d) interpretação das leis e unificação da jurisprudência administrativa;

e) controle interno da observância dos princípios constitucionais a que se sujeita a Administração Pública;

f) provocação sobre inconstitucionalidade de leis ou atos normativos;

g) assessoramento do Prefeito no processo de elaboração legislativa, sanção e veto;

h) supervisão, inclusive com competência advocatória, das atividades do serviço jurídico da Administração Indireta.

(...)

IV – Secretaria de Economia e Finanças:

a) política e administração tributária, arrecadação e fiscalização;

b) administração financeira e contabilidade pública;

c) negociação com Governos e entidades econômicas e financeiras;

d) políticas de incentivos fiscais;

e) planejamento e administração orçamentária.

(...)

Limitou-se a relacionar, do artigo citado, as áreas básicas de competência da Procuradoria Geral do Município – PGM e da Secretaria Municipal de Economia e Finanças – SEMEF, por serem os órgãos envolvidos na pesquisa.

Na subseção a seguir, apresenta-se a Procuradoria Geral do Município – PGM.

2.3.1.1 A Procuradoria Fiscal do Município (PFM)

A Procuradoria Fiscal do Município, subordinada à Procuradoria Geral do Município, é responsável pela execução da cobrança judicial, conforme estabelece o artigo 20 da Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Município de Manaus/AM (Lei 144/92):

Art. 20 – À Procuradoria Fiscal compete:

I – representar o Município em juízo, em todos os feitos que digam respeito à matéria fiscal ou tributária;

II – promover a cobrança da dívida ativa, no âmbito administrativo;

III – opinar em quaisquer processos ou expedientes administrativos pertinentes à matéria de sua competência.

Do artigo citado, vê-se que a Procuradoria Fiscal do Município é competente para representar o Município em juízo, no que se refere à matéria fiscal ou tributária, inclusive para proceder a cobrança da Dívida Ativa no âmbito administrativo.

Faz parte da estrutura da Procuradoria Fiscal do Município de Manaus/AM a Coordenadoria da Dívida Ativa, cujas competências e atribuições, segundo o artigo 28 da Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Município de Manaus/AM (Lei 144/92), são:

Art. 28 – Compete à Coordenadoria da Dívida Ativa:

I – proceder à inscrição em Dívida Ativa dos créditos tributários e não tributários do Município, que tenham sido apurados e já não comportem recursos administrativos;

II – controlar e manter em arquivo os livros da Dívida Ativa.

Parágrafo Único – Fica resguardada a verificação pela Procuradoria Fiscal da certeza e liquidez do crédito tributário, previamente à inscrição em dívida ativa.

Na prática, devido a dificuldades operacionais por parte da Procuradoria Fiscal do Município – PFM, a Divisão de Arrecadação da Secretaria Municipal de

Economia e Finanças – DIAR/SEMEF passou a inscrever, lavrar a Certidão da Dívida Ativa, só então encaminha o processo à Procuradoria Fiscal do Município para proceder a cobrança judicial. Passando a Coordenadoria da Dívida Ativa a controlar e manter em arquivo os livros da Dívida Ativa.

Na seção a seguir, apresentamos as áreas básicas de competência da Secretaria Municipal de Economia e Finanças - SEMEF.

2.3.1.2 Secretaria Municipal de Economia e Finanças -SEMEF

A Secretaria Municipal de Economia e Finanças é um órgão da administração direta, cujas áreas básicas de competência, segundo o disposto no item IV do artigo 8º da Lei nº 590, de 13/03/2001, que dispõe sobre a reestruturação administrativa do Poder Executivo Municipal, e dá outras providências; são:

- a) política e administração tributária, arrecadação e fiscalização;
- b) administração financeira e contabilidade pública;
- c) negociação com Governos e entidades econômicas e financeiras;
- d) políticas de incentivos fiscais;
- e) planejamento e administração orçamentária.

Observa-se que as áreas básicas de competência da SEMEF abrange toda a administração financeira e tributária da Prefeitura Municipal de Manaus.

Quanto às atribuições dos dirigentes e a finalidade dos órgãos colegiados da SEMEF, são as seguintes:

Secretário - Aprova, autoriza, controla e orienta a elaboração da programação orçamentária e financeira, o plano de investimentos, o balanço geral do município, o estudo destinado à melhoria da arrecadação, o dispêndio das receitas públicas, a amortização de dívidas, representando a Secretaria no interno e externo do município;

Subsecretário - supervisiona e controla a execução das atividades da secretaria, executa por delegação expressa do secretário, qualquer ato administrativo de competência superior, com vistas à simplificação, modernização e descentralização dos serviços dos órgãos;

Conselho Municipal do Contribuinte - é um órgão de deliberação coletiva, que tem por finalidade o julgamento dos recursos, objeto de decisão na área de

segunda instância administrativa, sobre a aplicação da legislação tributária do município;

Diretor Adjunto - presta atendimento às reivindicações dos contribuintes municipais, obedecendo à legislação tributária pertinente, além de desempenhar outras atividades afins que lhe forem determinadas pelo secretário;

Centro de Informática - organiza, coordena, controla as atividades de informática desenvolvidas no âmbito dos órgãos;

Grupo de avaliação de preços - planeja, coordena, controla, executa as atividades relativas às pesquisas de preços, bem como mantém atualizadas as informações visando a atender necessidades de aquisição de materiais e serviços oriundos;

Departamento de Tributação – Coordena a política tributária e fiscal desenvolvida pela SEMEF, de acordo com as diretrizes traçadas pelo secretário;

Departamento de Administração - supervisiona e executa as atividades relativas às seções de serviços gerais, pessoal, material, patrimonial, transporte e serviço social;

Departamento de Finanças - elabora e controla a programação financeira, coordena o sistema contábil na parte relativa à liquidação e ao pagamento de todas as despesas contraídas pela administração municipal;

Departamento de Contabilidade - registra, controla, orienta, promove a execução da contabilidade municipal, coordena o sistema contábil na parte relativa à liquidação e ao pagamento de todas as despesas contraídas pela administração municipal;

Departamento de Planejamento e Programação Orçamentária - elabora planos e projetos de natureza econômica, bem como a programação orçamentária, acompanhando, controlando a sua execução no âmbito do município e da SEMEF;

Visto que o processo de cobrança administrativa inicia-se na Seção de Registro e Cobrança - SRC, subordinada à Divisão de Arrecadação - DIAR, que por sua vez é subordinada ao Departamento de Tributação, apresentamos na seqüência as atribuições das Divisões do Departamento de Tributação:

Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC - realiza atendimento direto ao contribuinte, proporcionando acesso eficaz às Divisões de: arrecadação, fiscalização e tributação;

Divisão de Arrecadação - tem por finalidade coordenar, executar e controlar a política de arrecadação do município;

Divisão de fiscalização - coordena e controla as atividades específicas e genéricas de fiscalização tributária e de rendas;

Divisão de Tributação - analisa e decide os processos de recursos em primeira instância administrativa, assim como planeja, coordena, orienta, controla e avalia as atividades pertinentes à aplicação e interpretação da legislação tributária;

Divisão de Cadastro fiscal - coordena, controla e mantém permanentemente atualizadas as informações constantes do cadastro técnico municipal.

Dentre das Seções subordinadas à Divisão de Arrecadação – DIAR, esta a Seção de Registro e Cobrança – SER, que é a responsável pela execução da cobrança administrativa, cujas atribuições são definidas pelo Regimento Interno da Secretaria Municipal de Economia e Finanças - SEMEF (Portaria nº 78/96); que no seu artigo 32, assim se expressa:

Art. 32 – À Seção de Registro e Cobrança – SRC compete:

- I – promover, quando necessário, o lançamento de tributos de competência do Município;
- II – expedir notificação relativa ao lançamento de tributos;
- III – promover os cálculos referentes aos tributos lançados e não pagos na data do vencimento, para seu recolhimento;
- IV – efetuar e controlar as atividades lançamento, cobrança e recolhimento de rendas do Município;
- V – propor a inscrição de débitos na Dívida Ativa;
- VI – acompanhar os registros de valores sobre os quais incidirão os tributos e preços públicos municipais, bem como verificar, periodicamente, os cálculos necessários ao seu lançamento;
- VII – informar os processos referentes à situação fiscal dos contribuintes, com base nas listagens mensais recebidas do órgão de informática, tendo em vista, inclusive, a expedição de certidões de pagamento de tributos e rendas municipais;
- VIII – manter permanente entrosamento com outros órgãos, com vistas ao envio de informações imprescindíveis à preparação dos lançamentos dos tributos e rendas municipais;
- IX – receber os casos de reclamações contra lançamentos de tributos municipais, encaminhando-os devidamente, ao órgão competente;
- X – receber e controlar os processos referentes à multa por infração, lavrados pela Divisão de Fiscalização, aguardando os prazos estabelecidos em regulamento, para encaminhá-los ao órgão competente;
- XI – promover a cobrança amigável dos débitos inscritos e, segundo os prazos legais, providenciar sua cobrança judicial;
- XII – elaborar relatório mensal de atividades; e

XIII – executar outras atividades que lhe forem atribuídas, dentro de sua área de competência.

Das competências da Seção de Registro e cobrança - SRC, a maioria, estão relacionadas ao processo de cobrança administrativa, que em realidade, é apenas uma forma de alerta aos contribuintes dos tributos municipais, das conseqüências do seu não recolhimento, já que somente a cobrança judicial tem poderes para adotar medidas que obriguem o contribuinte a recolher o tributo de que é devedor compulsório.

Na seção a seguir, aborda-se de forma sucinta o Programa de Modernização da Administração Tributária – PMAT, implementado pela Secretaria Municipal de Economia e Finanças – SEMEF, objetivando a modernização de sua administração, conforme sugere o próprio nome do programa.

2.3.2 Programa de Modernização da Administração Tributária – PMAT do Município de Manaus/AM

Atualmente, o maior desafio da administração pública é gerir eficientemente, em face da crescente demanda de serviços e os escassos recursos de seus orçamentos. Por isso mesmo é que os municípios precisam adotar modelos de gestão que lhes possibilitem prestar serviços de boa qualidade, com economia e garantia da correta aplicação dos recursos públicos que lhes cabem administrar.

Nessa linha de raciocínio, Reitz e Beuren (2002, p.23) afirmam que:

O homem é um ser que vive em sociedade e precisa satisfazer às suas necessidades. Porém, existem algumas necessidades que não podem ser satisfeitas pelos indivíduos ou por um grupo. Dessa forma, surgiu a necessidade de constituir o Estado que, organizado e investido de poderes, desempenha a função da satisfação de necessidades comuns aos indivíduos.

Neste sentido, o Estado é representado pelos três níveis de governo: federal, estadual e municipal; que, de acordo com as competências estabelecidas na Carta Magna, são responsáveis pela satisfação das necessidades comuns aos indivíduos.

Tratando da necessidade de aumentar a eficiência do Estado, Pereira e Spink (1998, p.11) afirmam que:

a necessidade de aumentar a eficiência do Estado é uma imposição do processo de globalização, que acirrou a competição entre os países. Em conseqüência, a

administração pública burocrática tornou-se obsoleta e as burocracias públicas estão sendo levadas cada vez mais a adotar uma abordagem gerencial, baseada na descentralização, no controle de resultados e não no controle de procedimentos, na competição administrativa, e no controle social direto.

Segundo Pereira e Spink (1988, p.2), é possível realizar uma administração pública moderna e eficiente, compatível com o capitalismo competitivo. Para tanto, é necessária uma transformação na administração pública brasileira a fim de que a mesma ultrapasse o seu estágio burocrático (concentrado nos processos e procedimentos) para atingir um estágio gerencial (orientada para resultados) que utiliza o contrato de gestão como instrumento de controle dos gestores públicos.

A Prefeitura Municipal de Manaus, dando-se conta de que, para cumprir com as suas atribuições, precisava buscar soluções para impedir a evasão fiscal, ou seja, a fuga ou omissão do contribuinte no pagamento do tributo que lhe é atribuído. Através da Secretaria Municipal de Economia e Finanças – SEMEF, buscou em 1997 uma parceria técnico-financeira com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES, contraindo um financiamento para um Programa de Modernização da Administração Tributária – PMAT. Tal se deu, com vistas a propiciar o efetivo atingimento da finalidade e da missão da SEMEF/AM, que são:

Finalidade - segundo o disposto no artigo 9º do Decreto nº 1.589, de 25/06/93, é gerir as atividades tributárias e financeiras, as da contabilidade pública, as dos sistemas de finanças e de planejamento do Município de Manaus.

Missão - Implementar a melhoria contínua da qualidade dos serviços oferecidos ao contribuinte, promovendo uma gestão eficaz dos recursos financeiros provenientes das transferências constitucionais e das receitas tributárias municipais, disponibilizando-os ao atendimento das ações sociais desenvolvidas pelo município. (PMM/SEMEF, 1999, p.8)

Sendo uma das finalidades da Secretaria Municipal de Economia e Finança - SEMEF a gestão das atividades tributárias e, a sua missão a implementação de melhorias contínua da qualidade dos serviços prestados ao contribuinte; para atender a estas finalidades, os objetivos do Programa de Modernização da Administração Tributária – PMAT, do Município de Manaus foi assim direcionado para:

- a) aumentar o universo de contribuintes;
- b) adequar os procedimentos tributários-fiscais à realidade econômica;
- c) promover um atendimento de melhor qualidade aos contribuintes;

- d) desburocratizar e tornar mais eficientes os procedimentos e rotinas internas;
- e) dotar a Secretaria de uma estrutura tecnológica adequada à demanda dos usuários internos e público em geral;
- f) dotar a fiscalização de estrutura operacional para sua atuação;
- g) integrar todos os sistemas de acompanhamento, controle e gerenciamento das finanças municipais;
- h) dar tratamento específico a cada categoria de contribuinte, micro e pequenas, médias e grandes;
- i) formar um grupo de inteligência fiscal;
- j) agilizar a cobrança administrativa dos créditos tributários;
- k) valorizar e capacitar os recursos humanos dos servidores fazendários;
- l) incrementar em especial a receita do ISS e IPTU;
- m) aumentar a participação da receita própria no câmputo tributário;
- n) aplicar, plenamente, a informática no controle de arrecadação, fiscalização e tributação;
- o) redefinir funções, trâmites e responsabilidades; e
- p) revisar a legislação tributária.

Tendo em vista os objetivos do PMAT, a estrutura organizacional da PMM teve que ser modificada, de modo a capacitá-la a atender às finalidades para as quais foi concebida, que é a de prestar serviços, administrar o patrimônio comum e assegurar à população aquilo que lhe seria difícil ou impossível obter sem a sua participação.

As principais mudanças ocorridas na estrutura organizacional da SEMEF, com a implantação do PMAT foram:

Reestruturação na informática, visando a capacitá-la e atualizá-la para atender às exigências da moderna tecnologia da informação, que é imprescindível, principalmente quando se trata de administrar um banco de dados de grande porte, como o de uma Prefeitura.

A criação do Centro de Atendimento ao Contribuinte – CAC, que emergiu de uma necessidade latente, inclusive anterior ao programa, que era o de congregar em um único local o Departamento de Tributação, evitando com isso a interminável

peregrinação dos contribuintes em locais dispersos em vários pontos da cidade para ser atendido, uma vez que os processos circulam nas suas várias Divisões.

A implantação de Posto de Atendimento ao Contribuinte - PAC, em locais freqüentados por grande número de pessoas, objetivando reduzir as filas e a necessidade do seu deslocamento ao centro da cidade, foram implantados, até o presente, PAC nas seguintes localidades: SEMEF da Compensa, Shopping São José, Shopping Cidade Nova e Porto de Manaus.

Uma vez que a estrutura organizacional da PMM pulveriza, através dos trâmites em Departamentos e outros órgãos o poder de decisão, nenhum setor é inteiramente responsável pelo processo, isto é, por toda a sua tramitação. Porque, muito embora cada processo tenha seu início e seu término, ninguém o gerencia em toda a sua extensão (CHIAVENATO, 1995, p.123-5).

Ao responsabilizar a SEMEF pela cobrança administrativa, e a PGM pela cobrança judicial, a PMM fraciona o processo no topo de sua estrutura, impedindo, segundo entendemos, o seu gerenciamento em toda a sua extensão. Em decorrência disso, somo partidários da corrente de pensadores da administração que entende que se deve evitar, sempre que possível, o fracionamento de um processo para que o seu gerenciamento seja feito de forma integral.

Nesta linha de raciocínio, acreditamos que a PMM poderia ser melhor atendida se tivesse criado, subordinada à SEMEF, a Advocacia Fiscal do Município como responsável pelo gerenciamento de todo o processo de cobrança administrativa e judicial dos tributos municipais.

2.4 PROCESSO DE COBRANÇA ADMINISTRATIVA E DE EXECUÇÃO JUDICIAL

O Prefeito de Manaus, no início de cada ano define, através de Decreto municipal, as datas de vencimento e as condições para o recolhimento do IPTU do exercício, a ser pago em cota única ou parceladamente.

Trinta dias após o vencimento da última parcela do exercício, os contribuintes que não pagaram o referido tributo, e não ingressaram com processo administrativo - que suspende temporariamente a cobrança dos créditos tributários - são relacionados para que seja possível dar início ao processo de cobrança. A

finalidade principal da cobrança administrativa é alertar o contribuinte em atraso com o IPTU sobre as penalidades e conseqüências a que estão sujeitos, caso não proceda o seu recolhimento no prazo concedido.

Após, aproximadamente seis meses do vencimento da última parcela do IPTU, os contribuintes que continuarem inadimplentes, terão seus débitos inscritos na Dívida Ativa do Município e, em seguida, terão os seus processos encaminhados à Procuradoria Fiscal do Município subordinada à Procuradoria Geral do Município para que seja feita a cobrança judicial.

A PGM/PFM encaminha a proposição da Execução Fiscal da Dívida Ativa ao Juiz da Vara Especializada da Fazenda Pública Municipal, requerendo que o contribuinte seja citado para liquidar a dívida ou nomear bens para garantir a mesma, sob pena de penhora ou arresto de tantos bens quantos bastem à integral satisfação da dívida.

O Juiz da Vara Especializada da Fazenda Pública Municipal despacha e encaminha ao Cartório da Vara Especializada da Fazenda Pública Municipal, para que o contribuinte seja citado. Em seguida, o Cartório da Vara Especializada da Fazenda Pública Municipal procede a citação do contribuinte.

O contribuinte, em qualquer fase do processo, pode procurar a PGM/PFM para proceder a regularização dos seus débitos, que pode ser feita de uma única vez ou parceladamente, acrescidos de juros e multa de mora, bem como de custas e honorários advocatícios. O contribuinte que procede a regularização de débitos junto a Fazenda Pública Municipal, quando em fase de cobrança judicial, a PGM/PFM encaminha ao Juiz da Vara Especializada da Fazenda Pública Municipal solicitação da baixa do processo de execução. Para os que não regularizarem o débito até o final do prazo concedido pela citação, é dada seqüência no processo de execução judicial, com acompanhamento por parte da PGM/PFM.

O procedimento descrito, é a forma adotada pela administração tributária do Município de Manaus/AM para atender ao que Valério (cap.2, p.18) definiu como a utilização das medidas necessárias para compelir os devedores ao cumprimento das obrigações de natureza fiscal, bem como a quitação dos respectivos débitos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa, conforme Chizzotti (1998, p.11), investiga o homem e o seu mundo. Por isso mesmo, o desenvolvimento de tal atividade exige do investigador um processo de profunda observação e reflexão sobre os problemas que enfrenta sobre a experiência passada e atual dos homens para, através de instrumentos mais adequados à sua ação, buscar solução para os mesmos e, com isso, intervir no seu mundo, para construí-lo adequadamente à sua vida. Diz ainda, que "os fins subjacentes a todo esforço de pesquisa é transformar o mundo, criar objetos e concepções, encontrar explicações e avançar previsões".

A presente pesquisa visa à descoberta das causas da inadimplência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Conseqüentemente, é neste sentido que deve haver a busca de conhecimentos, isto é, onde o pesquisador deve arregimentar todas as energias da sua capacidade criadora, organizar todas as possibilidades da sua ação e selecionar as melhores técnicas e instrumentos para caminhar e descobrir os elementos que possibilitem a construção de conhecimentos sobre a problemática estudada.

No presente capítulo expõe-se a metodologia adotada para o desenvolvimento do estudo; apresentam-se as questões norteadoras, as definições de termos e a delimitação da pesquisa. Na seqüência evidenciam-se a unidade de investigação, os sujeitos, os elementos de análise, os instrumentos de coleta de dados e a análise dos dados, como também as limitações da pesquisa.

3.1 QUESTÕES NORTEADORAS DA PESQUISA

A investigação do problema proposto busca responder às seguintes questões:

- a) Quais os percentuais que a inadimplência dos contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM tem atingido nos anos de 1995 a 2001?
- b) Quais as causas que levaram os contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM a não terem efetuado o recolhimento deste tributo?

- c) Quais as ações ou práticas administrativas que poderiam contribuir para a redução do nível de inadimplência atual dos contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM?

3.2 DEFINIÇÃO DE TERMOS

Fachin (2001, p.96) aduz que, para melhor entendimento da função do termo, faz-se necessária a distinção de dois aspectos que tomam parte na definição operacional do objeto estudado: os aspectos estruturais e os funcionais. Enquanto o aspecto estrutural se refere à matéria de que o objeto em estudo é formado e as manifestações de que o objeto pode ser passível, o aspecto funcional refere-se àquilo que produz no objeto definido, quais são seus produtos e seus usos.

Para uma melhor compreensão do objeto estudado, apresentam-se, na seqüência, definições de termos sob o aspecto estrutural e operacional.

3.2.1 Definições estruturais de termos

Pretende-se, nesta seção, estabelecer definições dos termos em níveis estruturais para uma melhor compreensão do objetivo de estudo.

- *Administração tributária*

Segundo Valério (1974, p.147), “é o procedimento tendente à verificação de que as obrigações de natureza fiscal foram cumpridas, a utilização das medidas necessárias para compelir os devedores a esse cumprimento, bem como à quitação dos respectivos débitos.”

- *Tributo*

O artigo 3º do CTN (Lei nº 5172/66) estabelece que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada.”

- *Contribuinte*

De acordo com Rodrigues (1978, p.75), “contribuinte é o cidadão ou a pessoa jurídica a quem a lei atribui a obrigação de recolher o tributo. Mas a lei, em determinados casos, para cercar o direito de arrecadar tributos de maior segurança, pode atribuir a uma terceira pessoa, também relacionada com o fato gerador, o encargo de recolher o tributo, sem ser o contribuinte. Neste caso, o sujeito passivo será o responsável tributário.”

- *Evasão fiscal*

Muniz (1990, p.63) menciona que “evasão fiscal é a fuga ou omissão do contribuinte do pagamento do tributo que lhe é atribuído, utilizando-se de processo ou meios ilícitos ou irregulares.”

- *Inadimplência tributária*

Inadimplência, conforme Nunes (1979, v.2, p.507), “é a falta ou atraso no pagamento de uma obrigação, ou prestação vencida, ou de uma cláusula contratual. O mesmo que inadimplemento”. Por sua vez, inadimplemento da obrigação tributária é definido por Albuquerque e Fida (1997, p.139) como, “abster-se ou recusar-se alguém a recolher tal ou qual tributo devido à Fazenda Pública”.

3.2.2 Definições operacionais de termos

Nesta seção procura-se estabelecer definições dos termos em níveis operacionais para uma melhor compreensão do estudo.

- *Administração tributária*

Verificação se as obrigações de natureza fiscal foram cumpridas, bem como se houver a utilização das medidas necessárias para compelir os devedores a esse cumprimento, e à quitação dos respectivos débitos, cujos atos e ações devem pautar-se pelo princípio da legalidade.

- *Tributo*

Verificar se ocorreu a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada.

- *Contribuinte*

Conforme definido no artigo 4º do Código Tributário do Município de Manaus/Am (Lei nº 1697/83), contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título.

- *Evasão fiscal*

Busca-se identificar as causas da fuga ou omissão do contribuinte do pagamento do tributo (IPTU) que lhe é atribuído, utilizando-se de processo ou meios ilícitos ou irregulares.

- *Inadimplência tributária*

Significa deixar de recolher (pagar) tributos ditados em lei ou ato normativo.

3.3 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa consubstancia-se de três fases: exploratória, descritiva e explicativa. Exploratória com vistas a descoberta dos conhecimentos acumulados e sistematizados sobre o problema estudado; a descritiva porque pretendeu descrever o fenômeno, o mais fielmente possível, com vistas à sua explicitação. Mas, para que fosse possível explicitar o problema foi necessário, além da apreensão dos fatos que possibilitaram a compreensão do problema, demonstrar as relações causais que levaram à compreensão dos mesmos.

O estudo foi desenvolvido através de uma pesquisa documental e uma pesquisa de campo. A pesquisa documental, segundo Severino (2000, p.80), "refere-se à tomada de apontamentos durante a leitura de consulta e pesquisa". Estes, segundo PHILIPS (1974, p.187), citado por Lüdke e André (1986, p.38), são considerados "quaisquer materiais escritos que possam ser usados como fonte de informação sobre o comportamento humano".

A pesquisa documental envolveu tanto a documentação bibliográfica (periódicos, textos legais e dissertações), quanto a documentação geral (revistas, apostilas, documentos oficiais, publicações parlamentares, documentos jurídicos,

fontes estatísticas, publicações administrativas e documentos particulares). Chizzotti (1998, p.18) afirma que este tipo de pesquisa é parte integrante de qualquer pesquisa sistemática e precede ou acompanha os trabalhos de campo, visando a demonstrar a situação atual do assunto com ênfase nos “tipos de investigação já realizadas, os instrumentos adotados, os pressupostos teóricos assumidos, as posições dos pesquisadores, os aspectos já explorados e os sistemas de explicação que foram construídos”.

A pesquisa de campo é definida por Ferreira (1986, p.330) como sendo aquela "que se realiza por observação direta, no local do objeto de estudo, não se restringindo, pois, a informação teórica.

A pesquisa de campo foi importante para recolher, nas falas dos sujeitos, os elementos explicativos que levaram a descoberta da realidade, dos diferentes pontos de vista e da experiência vicária das causas do problema.

Quanto à pesquisa de campo, o método escolhido foi o Estudo de Caso, De acordo com Lüdke e André (1986, p.18), o mesmo visa à descoberta fundamentada no pressuposto de que o conhecimento não é algo acabado, mas uma construção que se faz e refaz constantemente; é rico em dados descritivos, tem um plano aberto e flexível e focaliza a realidade de forma complexa e contextualizada, possibilitando um estudo profundo, exaustivo e detalhado de um determinado problema, envolvendo um grupo de pessoas, ou instituição, naquilo que ele tem de único, de particular.

3.4 UNIDADE DE INVESTIGAÇÃO E ELEMENTOS DE ANÁLISE

A pesquisa sobre "As causas da Inadimplência Tributária do contribuinte do IPTU na Prefeitura Municipal de Manaus/AM" foi realizada a partir da visão dos servidores da Secretaria Municipal de Economia e Finanças – SEMEF e da Procuradoria Geral do Município – PGM.

Os sujeitos envolvidos na pesquisa foram: o Chefe da Divisão de Arrecadação, dois Técnicos Fazendários, dois Assistentes Fazendários e cinco Procuradores Municipais que trabalham na execução judicial. Todos os sujeitos estão diretamente envolvidos no atendimento aos inadimplentes do IPTU no

Município de Manaus.

Como depositários das explicações sobre o problema, foram solicitados a fornecer dados para identificar algumas das causas dessa inadimplência, a fim de realizar-se, posteriormente, uma análise das mesmas.

Tal atitude está sustentada no entendimento de que, conforme Rebouças (1996, p.197),

A avaliação, por envolver aspectos intangíveis, deve levantar e analisar as opiniões dos principais envolvidos no processo administrativo do sistema em estudo. Estas considerações intuitivas e não-estruturadas são de elevada importância.

Nessa linha de entendimento, buscou-se envolver os servidores que trabalham no processo de cobrança administrativa e judicial diretamente voltados ao atendimento dos contribuintes, por serem estes, os principais detentores de suas falas.

3.5 INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS

Para a coleta dos dados foram utilizados como instrumentos a observação participante e a entrevista estruturada.

A observação participante, deve-se ao fato do pesquisador ser servidor da SEMEF, portanto inserido na comunidade pesquisada, possibilitando um contato pessoal e estreito com o fenômeno estudado e chegar mais perto da perspectiva dos sujeitos. Lüdke e André (1986, p.26) explica que: "na medida em que o observador acompanha *in loco* as experiências diárias dos sujeitos, pode tentar apreender a sua visão de mundo, isto é, o significado que eles atribuem à realidade que os cerca e às suas próprias ações".

Por sua vez, a escolha da entrevista estruturada deu-se em virtude de a mesma oferecer maior amplitude do que o questionário, quanto à sua organização. Laville (1999, p.188) menciona que:

Não estando irremediavelmente presos a um documento entregue a cada um dos interrogados, os entrevistadores permitem-se, muitas vezes, explicitar algumas questões no curso da entrevista, reformulá-las para atender às necessidades do entrevistado.

A entrevista estruturada foi utilizada para evitar a fuga dos parâmetros dos

modelos de análise, nos quais a pesquisa foi estruturada.

Chizzotti (1998, p.57) caracteriza a entrevista estruturada como “um tipo de comunicação que visa a colher informações sobre fenômenos e indivíduos que detenham essas informações e possam emití-las. (...) É, pois, um diálogo preparado com objetivos definidos e uma estratégia de trabalho.”

Neste trabalho, as entrevistas foram realizadas pelo próprio pesquisador, durante os meses de janeiro e fevereiro de 2002, obedecendo à forma de um questionário uniformizado, com suas opções de respostas determinadas que exigiam respostas objetivas, seguidas de sua explicitação ou explicação (Apêndice A).

3.6 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta fase, o pesquisador precisa ler e reler o material até, chegar a uma espécie de impregnação do seu conteúdo, para que a análise não seja restringida ao que está explícito no material, isto é, que consiga desvelar mensagens implícitas, dimensões contraditórias e temas silenciados. Deve, ainda, segundo Lüdke e André (1986, p.48-49), trabalhar o material acumulado na busca dos principais achados da pesquisa:

É preciso que o pesquisador vá além, ultrapasse a mera descrição, buscando realmente acrescentar algo à discussão já existente sobre o assunto focalizado (...) ultrapassar os dados visando a estabelecer conexões e relações que possibilitem a proposição de novas explicações e interpretações.

Com isso buscou-se não só a confiabilidade, como também estabelecer conexões e relações que viessem a contribuir para o esclarecimento do objeto da pesquisa.

A análise dos dados recebeu uma abordagem quantitativo-qualitativa. Minayo (1993, p.22) diz que, a diferença entre quantitativo e qualitativo é apenas de natureza:

Enquanto cientistas sociais que trabalham com estatística apreendem dos fenômenos apenas a região 'visível, ecológica, morfológica e concreta', a abordagem qualitativa aprofunda-se no mundo dos significados das ações e relações humanas, um lado não perceptível e não captável em equações, médias e estatísticas.

Tendo em vista os objetivos traçados e as questões investigadas, os

dados coletados receberam uma abordagem quantitativo-qualitativa porque, no dizer de Minayo (1993, p.22), "o conjunto dos dados quantitativos e qualitativos não se opõem. Ao contrário, se complementam, pois a realidade abrangida por eles interage dinamicamente, excluindo qualquer dicotomia". Enquanto a abordagem qualitativa procura aprofundar-se no mundo dos significados das ações e relações humanas expressas através da aferição de juízos de valor com vistas a provocar o esclarecimento da situação e tomada de decisão, a abordagem quantitativa trabalha com estatística e, por isso mesmo, apreende apenas a região visível.

Neste trabalho, a abordagem quantitativa é expressa através de estatística descritiva, utilizando-se média aritmética, percentual, histograma de frequência e gráficos construídos através do uso do software MS Excel, com vista a construir uma percepção visual numérica e estatística do problema e dar suporte à análise qualitativa.

3.7 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações deste trabalho estão associadas à própria natureza exploratória do estudo de caso. Ludke e André (1986, p.23) menciona que:

como cada caso é tratado como único, singular, a possibilidade de generalização passa a ter menor relevância (...) à generalização do que foi apreendido num tipo de contexto para outros contextos semelhantes, dependerá muito do tipo de leitor o do usuário do estudo.

Para Bruyne, Herman e Schoutheete (1991, p.225), o estudo de caso "só pode aspirar a cientificidade integrada num processo de pesquisa global". Assim, devido ao caráter exploratório e particularizante do presente estudo de caso, as conclusões deste trabalho estão limitadas à Prefeitura Municipal de Manaus.

O estudo aborda o problema, tendo por base tão somente as perspectivas dos servidores da SEMEF e da PGM que atuam no processo de cobrança administrativa e judicial envolvidos diretamente no atendimento aos contribuintes inadimplentes, deixando à parte os demais servidores da Instituição, mesmo aqueles que atuam diretamente no atendimento aos contribuintes em outros setores.

No entanto, apesar das limitações evidenciadas, o estudo reforça sua validade à medida que demonstra as percepções dos servidores envolvidos neste

processo, percepções estas, que são fruto de um longo convívio com os contribuintes inadimplentes.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os dados descritos e analisados neste capítulo são de dois tipos: os coletados através da pesquisa documental, que consiste na descrição do processo de cobrança administrativa e de execução judicial, bem como no percentual de inadimplência do IPTU no Município de Manaus, no período de 1995 a 2001; e os dados obtidos através da pesquisa de campo, por meio das entrevistas estruturadas.

Com vistas a atender os objetivos estabelecidos, este capítulo foi dividido em três seções. Na primeira, apresenta-se a inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM, de 1995 a 2001; na Segunda, as causas da inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM. Finalmente, na terceira, as propostas de ações ou práticas administrativas para reduzir a inadimplência do IPTU.

4.1 INADIMPLÊNCIA DO IPTU NO MUNICÍPIO DE MANAUS, DE 1995 A 2001

Embora a inadimplência ocorra logo após a data do vencimento do tributo, devido ao fato do contribuinte ter a opção do pagamento do IPTU em cota única ou em parcelas mensais, cujo vencimento da última parcela, nos últimos anos, tem ocorrido no final de setembro, só se consideraram inadimplentes, neste estudo, os contribuintes que deixaram de recolher o IPTU até o término do ano de seu lançamento.

Devido a um problema no Banco de Dados da SEMEF/AM, ocorrido no passado, que ocasionou perdas significativas de dados dos anos anteriores a 1995, optou-se por excluí-los da pesquisa. Além disso, somente a partir da implantação do novo sistema de informática, em meados de 1998, é que se tornaram possível vários tipos de consultas diretas ao banco de dados da SEMEF/AM, que o sistema anterior não permitia. Motivo por que, os dados anteriores a 1999, referentes ao número de contribuintes isentos/imunes são aproximados. Visto que, foram obtidos através de consultas aos dados cadastrais do contribuintes do antigo sistema, que nem sempre, tinham todos os campos preenchidos.

Na Tabela 2 apresentam-se os resultados obtidos através do Banco de Dados da SEMEF/AM, sobre a inadimplência dos contribuintes do IPTU, no período de 1995 a 2001, calculada em relação ao número de matrículas.

**Tabela 2 - Inadimplência do IPTU do Município de Manaus/AM
com base no número de matrículas**

IPTU		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
1. NÚMERO DE MATRÍCULAS	QT	270 427	274 016	282 404	304 033	219 835	295 755	322 356
	%	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
2. PAGO NO EXERCÍCIO	QT	89 033	90 498	84 880	91 918	85 385	85 157	94 725
	%	32,9	33,0	30,1	30,2	38,8	28,8	29,4
3. ISENTOS/IMUNES	QT	96 036	71 041	74 326	65 750	65 555	65 646	75 393
	%	35,5	25,9	26,3	21,6	9,8	22,2	23,4
4. BAIXADO POR PROCESSO	QT	3 893	3 323	3 408	512	5 221	1 518	755
	%	1,5	1,2	1,2	0,2	2,4	0,5	0,2
5. INADIMPLÊNCIA NO EXERC.	QT	81 465	109 154	119 790	145 853	107 674	143 434	151 483
	%	30,1	39,9	42,4	48,0	49,0	48,5	47,0
6. PAGO DE EXER. ANTERIOR	QT	5 537	7 829	6 428	8 769	10 387	9 612	91 918
	%	2,0	2,9	3,1	2,9	4,7	3,2	28,5
7. EM ABERTO DO EXERCÍCIO	QT	66 191	82 897	92 194	127 211	102 122	109 835	127 211
	%	24,5	30,3	44,1	41,8	46,5	37,1	39,5

Fonte: Consulta ao Banco de Dados da SEMEF (Divisão de Informática – Em: 11/03/2002)

Observa-se, em cada exercício, o número de matrículas existentes; o número de matrículas em que o imposto foi isentado de ofício; o número de matrículas em que o imposto foi baixado por processo; o número de matrículas em que o imposto foi pago no próprio exercício; o percentual que a inadimplência alcançou no exercício; e, a título de informação, adicionou-se, também, o número de matrículas em que houve pagamento do tributo de anos anteriores ao exercício, além do total de matrículas que até a data do levantamento continuavam em atraso.

Os dados da inadimplência, foram obtidos subtraindo-se do número de matrículas de cada exercício, o número de matrículas isentadas de ofício, o número de matrículas baixadas por processo e o número de matrículas em que o tributo foi pago no próprio exercício.

O comportamento da inadimplência dos contribuintes do IPTU, no período de 1995 a 2001, calculada com base no número de matrículas, foi o seguinte: acréscimo de 18,9 pontos percentuais do ano de 1995 a 1999; redução de 1,0 ponto percentual de 1999 a 2001. Desse modo, após um período de crescimento (1995 a 1999) dos percentuais da inadimplência deste tributo, houve um período de redução (1999 a 2001), embora que pouco significativo, dos percentuais.

Mesmo tendo ocorrido, a partir de 2000 redução de 1,0 ponto percentual no período de dois anos, do nível de inadimplência do IPTU, em relação aos patamares excessivamente elevados em que se encontra na Prefeitura Municipal de Manaus, se torna inexpressivo.

Como vimos no capítulo 2 (p.30), o combate à evasão fiscal não é recente. A diferença significativa em relação ao passado reside na quebra da passividade da sociedade frente à corrupção. Aliando-se o esgotamento das formas usuais de financiamento, o combate à evasão fiscal torna-se um instrumento importante na obtenção de recursos adicionais para o setor público.

A título de informação complementar, apresentam-se os dados da inadimplência em termos de valores monetários, e os percentuais alcançados em relação a estes valores, tomando por base as mesmas características apresentadas na tabela anterior.

Pelos mesmos motivos apresentados em relação à Tabela 2, e ainda, pelo fato da SEMEF não dispor de procedimento para cálculo dos percentuais da inadimplência de seus tributos, a forma como os dados estão dispostos no banco de dados, torna, se não impossível, bastante difícil, a obtenção dos valores precisos que permita o cálculo exato destes percentuais. Contudo, embora não sejam exatos, os valores obtidos são bastante aproximados, e perfeitamente aceitáveis para o propósito desta pesquisa.

Na Tabela 3 apresentam-se os resultados obtidos através do Banco de Dados da SEMEF/AM, sobre a inadimplência dos contribuintes do IPTU, no período de 1995 a 2001, calculada em relação aos valores monetários.

Tabela 3 - Inadimplência do IPTU do Município de Manaus/AM
com base nos valores monetários - expresso em milhões de reais.

IPTU		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
1. VALORES LANÇADOS	R\$	55 954	59 984	59 326	69 606	73 406	64 603	81 142
	%	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
2. DESCONTO P/COTA ÚNICA	R\$	8 303	8 008	8 800	10 444	11 044	9 600	12 171
	%	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
3. PAGO NO EXERCÍCIO	R\$	15 469	20 440	22 994	22 820	22 620	27 199	30 694
	%	27,6	34,1	38,7	32,8	30,8	42,1	37,8
4. ISENTOS/IMUNES	R\$	1 095	1 233	1 356	1 490	3 392	3 394	3 904
	%	2,0	2,1	2,3	2,1	4,6	5,3	4,8
5. BAIXADO POR PROCESSO	R\$	4 255	4 933	4 087	6 261	1 176	0 524	1 076
	%	7,6	8,2	6,9	9,0	1,6	0,8	1,3
6. INADIMPLÊNCIA NO EXERC.	R\$	26 742	24 380	21 994	28 594	35 207	23 796	33 297
	%	47,8	40,6	37,1	41,1	48,0	36,8	41,1
7. PAGO DE EXER. ANTERIOR	R\$	1 363	2 601	1 619	3 522	2 760	2 828	27 199
	%	2,4	4,3	2,7	5,1	3,8	4,4	33,5
8. EM ABERTO DO EXERCÍCIO	R\$	10 114	13 250	14 228	15 984	17 805	20 907	29 674
	%	18,1	22,1	24,0	23,0	24,3	32,4	36,6

Fonte: Consulta ao Banco de Dados da SEMEF (Divisão de Informática – Em: 11/03/2002)

No que se refere à inadimplência com base nos valores monetários, referente aos mesmos contribuintes do IPTU, e ao mesmo período (1995 a 2001); observa-se que os percentuais variaram de 48,0% a 36,8%, sem nenhuma tendência definida. Tendo, no entanto, seus percentuais atingido valores tão expressivos quanto os com base no número de matrículas. Referendando, portanto, aqueles.

Comparando-se os valores monetários aqui apresentados, com os constantes da Tabela 1 (cap. 2, p.16), verifica-se uma acentuada discrepância entre os mesmos. Observada esta distorção, solicitou-se uma segunda consulta ao banco de dados da SEMEF, em que os valores acima foram confirmados. Razão porque foram mantidos, sem no entanto, entrarmos na análise das causas destas distorções. A apresentação da inadimplência com base nos valores monetários, visa tão somente a mostrar os montantes envolvidos, bem como, possibilitar uma comparação dos percentuais alcançados por esta em relação aos percentuais atingidos pela inadimplência com base no número de matrículas.

Na seqüência, abordaremos as causas da inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM.

4.2 CAUSAS DA INADIMPLÊNCIA DO IPTU NO MUNICÍPIO DE MANAUS/AM

As causas da inadimplência do IPTU no Município de Manaus/AM, foram levantadas segundo a percepção dos servidores da SEMEF/PGM, envolvidos diretamente no atendimento aos contribuintes inadimplentes, portanto, detentores de suas falas quanto aos motivos que os levaram à inadimplência.

Da análise das respostas as questões formuladas, observou-se que estas foram de quatro tipos: as que discordavam do questionamento, as que concordavam plenamente com o questionamento, as que concordavam apenas em parte com o questionamento e as que não se posicionaram em relação ao questionamento. Diante deste fato, elaboraram-se as tabelas com base nestes quatro tipos de resposta.

Os dados levantados a respeito das causas da inadimplência foram analisados tendo em vista a postura do setor público e da sociedade frente à evasão fiscal.

4.2.1 A postura do setor público frente à evasão fiscal

A fim de propor uma explicação do conjunto de dados reunidos na pesquisa sobre a postura do setor público frente à evasão fiscal, estes foram organizados tendo em vista cinco perspectivas, com algumas questões específicas para cada uma, sendo que os dados coletados foram analisados através de estatística simples, de frequência.

4.2.1.1 Os objetivos de governo e a evasão fiscal

Para o estudo desta questão foram elaboradas cinco perguntas e solicitado que justificassem as respostas das mesmas. A finalidade das perguntas era identificar as percepções dos entrevistados em relação a atitude dos governantes do Município de Manaus/AM para reduzir a inadimplência do IPTU, tendo em vista o entendimento dos contribuintes deste tributo. As respostas obtidas estão sintetizadas na Tabela 4.

Tabela 4 - Os objetivos de governo e a evasão fiscal

POSICIONAMENTO DOS ENTREVISTADOS Segundo as falas dos contribuintes Do IPTU do Município de Manaus/AM	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
A PMM adota postura ostensiva de combate à inadimplência deste tributo?	8	80	-	--	2	20	-	--
A PMM adota procedimento ostensivo de cobrança administrativa e da execução judicial dos contribuintes que se encontram inadimplentes com este tributo?	8	80	-	--	2	20	-	--
As anistias fiscais, concedidas de forma continuada, pelos governantes deste Município, contribui para reduzir a inadimplência deste tributo ?	8	80	-	--	2	20	-	--
Aumentar o desconto para pagamento até o vencimento, em vez de anistia para pagamento em atraso, reduziria a inadimplência deste tributo?	2	20	-	--	8	80	-	--
O valor venal de seu imóvel ou terreno é compatível com o valor de mercado?	9	90	-	--	-	--	1	10

NC – NÃO CONCORDA
CE – CONCORDA EM PARTE

CP – CONCORDA PLENAMENTE
ND – NÃO SE DEFINIU

A respeito da questão sobre se a PMM adota postura ostensiva de combate à inadimplência do IPTU no Município de Manaus, 80% não concordam que tal ocorra. Justificando as respostas, dizem:

Não concordo. A PMM tem sido muito benevolente com os contribuintes inadimplentes, vez que vive concedendo anistia e remissão ao invés de adotar uma postura mais rígida no combate a esses sonegadores.

Não concordo. Existem ainda algumas falhas no combate à inadimplência, tais como: excesso de anistias, lentidão na cobrança judicial, falta de rigor na ação de cobrança do fisco etc.

Os demais entrevistados (20%) concordam plenamente. Justificam a resposta, argumentando que o Município vem adotando todos os meios ao seu dispor, para combater a inadimplência tributária. Entre as falas vale ressaltar:

Concordo plenamente. O Município utiliza de todos os meios necessários/pertinentes para combater a inadimplência tributária, porém, esta ainda continua muito grande.

Solicitados a dizer se na opinião dos contribuintes a PMM adota procedimentos ostensivos na cobrança administrativa e na execução judicial dos contribuintes inadimplentes com o IPTU, 80% não concordam. Justificam seu posicionamento dizendo que é a atitude da PMM que faz com que os contribuintes do referido tributo não acreditem em adoções mais duras sobre estes procedimentos. Vejam-se as falas:

Não concordo. Os contribuintes reclamam que, quando esquecem de pagar, não são lembrados pela PMM de estarem em atraso com este tributo.

Não concordo. Com relação à cobrança administrativa, os contribuintes reclamam que não lhes cobram antes do efeito ajuizante. A cobrança executiva é mais eficaz.

Os (20%) restantes responderam que a PMM adota tal procedimento, por isso “concordam plenamente. Justificam seu posicionamento, argumentando que a PMM atua de forma imediata, tanto na fase da cobrança administrativa quanto na judicial, destas justificativas; transcreve-se a seguinte:

Concordo plenamente. A SEMEF atua de imediato na fase da cobrança administrativa, notificando os contribuintes. A PGM, também age de imediato, após a inscrição da Dívida Ativa para fins da execução fiscal.

Quanto à pergunta se concordam que a concessão continuada pelos governantes Municipais de anistias fiscais contribui para reduzir a inadimplência deste tributo, 80% das respostas que foram: não concordam. Justificam dizendo que, por conta disso, muitos contribuintes passam a negligenciar o pagamento à espera da anistia:

Não concordo. A PMM, ao conceder freqüentes anistias, faz com que os contribuintes se tornem acomodados e irresponsáveis para com as suas obrigações tributárias.

Não concordo. Criou-se o hábito de tal forma que estimulou alguns contribuintes a “empurrar com a barriga” o débito para outra data, acreditando que sempre terá uma anistia.

Os demais entrevistados (20%) responderam que concordam plenamente que a concessão de anistias, mesmo de forma continuada, contribui para reduzir a inadimplência. Argumentaram que esse procedimento é um dos meios que a PMM dispõe para reduzir a inadimplência do tributo referido.

Concordo plenamente. A anistia fiscal tem contribuído muito para aumentar a arrecadação municipal, no entanto, a inadimplência ainda permanece muito grande.

No que tange à pergunta sobre se o aumento do desconto para o pagamento do tributo até o vencimento reduziria a inadimplência do IPTU, em vez de anistia para pagamento em atraso, 80% responderam que concordam plenamente. Explicam que tal procedimento levaria a que muitos contribuintes passassem a pagar o tributo em dia.

Concordo plenamente. Um desconto maior atrairia maior número de contribuintes para pagar até o vencimento.

Concordo plenamente. Acredito que os contribuintes se sentiriam mais estimulados a pagar o IPTU na data do vencimento, com desconto maior, se acabassem as anistias para os que pagam seus impostos em atraso.

Os outros 20% entrevistados responderam que não concordam, portanto, entendem que este procedimento não reduziria a inadimplência do IPTU. Seus argumentos são de que o brasileiro coloca a obrigação tributária em último plano de seus compromissos:

Não concordo. Há uma cultura arraigada em todo o povo brasileiro quanto ao cumprimento de suas obrigações, e as obrigações tributárias são as últimas a ser satisfeitas.

No tocante à pergunta sobre se o valor venal de seu imóvel é compatível com o valor de mercado, a grande maioria (90%) respondeu que não concorda e 10% não se definiu. Para os 90%, os contribuintes não sabem sequer por qual valor a PMM avaliou seu imóvel:

Não concordo. Falta divulgação dessa relação “valor venal/preço de mercado” para o contribuinte.

Não concordo. Os contribuintes, em sua maioria, não sabem nem em quanto o seu imóvel foi avaliado pela PMM.

Como pesquisador participante, tenho ouvido muitas reclamações de contribuintes que dizem conhecer alguém, cujo valor do IPTU do imóvel é inferior ao do reclamante, embora o imóvel do reclamante seja menor, apesar de localizados perto um do outro. Mesmo que o contribuinte não saiba o que é valor venal¹ do imóvel ou terreno, os entrevistados sabem e são conhecedores das reclamações destes contribuintes, por isso mesmo é que eles têm condições de realizarem tal relação.

Portanto, das respostas obtidas sobre os objetivos de governo e a evasão fiscal, é possível verificar que a grande maioria (80%), dos entrevistados acreditam que os procedimentos adotados pela PMM não contribui em para reduzir a inadimplência do IPTU (evasão fiscal) e que os governantes do Município têm adotado e mantido uma atitude passiva frente a evasão fiscal, promovida pelos contribuintes do IPTU, na cidade de Manaus/AM.

Conforme visto na revisão de literatura, F. A. Cowell classificou esta atitude de governo de “função de bem-estar utilitarista”. Nela o governo valora o bem-estar social pela expectativa da renda disponível *ex post* do indivíduo representativo. O governo que utiliza a abordagem utilitária mantém uma atitude passiva frente à decisão de evasão de seus cidadãos. A queda da expectativa de

¹ O valor venal do imóvel ou terreno é utilizado para o cálculo do valor do IPTU. Este é calculado com base na planta dos valores imobiliários do Município. Assim, nos dados cadastrais dos contribuintes, mantê-lo atualizado evita distorções e promove a justiça fiscal. Portanto, sua atualização é consequência da atualização da planta dos valores imobiliários e dos dados cadastrais destes contribuintes.

Enquanto que a planta dos valores imobiliários define os valores do metro quadrado dos imóveis e terrenos de acordo com a sua localização, os dados cadastrais fornecem suas características (área do terreno, área construída e características da construção ou do terreno). O valor venal do imóvel ou terreno resulta da combinação destes dados.

punição, através da redução das multas (anistias fiscais) e da probabilidade de fiscalização, aumenta a renda disponível do indivíduo. Assim, quando a função objetivo é puramente utilitarista, o nível de bem-estar social cresce com a redução dos parâmetros tributários relativos à punição. Isto significa dizer que o governo que tem como objetivo maximizar a renda disponível, mostrando passividade em relação à distribuição da renda *ex post*, não tem interesse na eliminação total da evasão fiscal.

4.2.1.2 A carga tributária e a evasão fiscal

Para esta categoria de análise foram elaboradas três perguntas e as respectivas justificativas, com vistas a levantar dados sobre a relação da carga tributária com a inadimplência do IPTU, em Manaus/AM. As respostas estão expressas na Tabela 5.

Tabela 5 - A carga tributária e a evasão fiscal

POSICIONAMENTO DOS ENTREVISTADOS Tendo por base as falas dos contribuintes Do IPTU, na Cidade de Manaus/AM	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
A carga tributária brasileira é excessiva?	2	20	-	--	8	80	-	--
O valor deste tributo é elevado?	-	--	-	--	9	90	1	10
Reduzindo o valor deste tributo, reduziria sua inadimplência?	2	20	-	--	7	70	1	10

NC – NÃO CONCORDA
CE – CONCORDA EM PARTE

CP – CONCORDA PLENAMENTE
ND – NÃO SE DEFINIU

Nas falas dos entrevistados pode-se verificar que a grande maioria consideram a carga tributária brasileira excessiva, pois 80% deles responderam que “concorda plenamente”. Justificam o seu posicionamento, argumentando que além de pagarem muitos tributos, os salários dos brasileiros não são atualizados. Para confirmar esta assertiva estão as seguintes falas:

Concordo plenamente. A carga tributária no Brasil corresponde a 35% do PIB, ou seja, paga-se muito tributo no país, enquanto que o salário permanece sem a devida atualização.

Concordo plenamente. A maioria dos contribuintes acha a carga tributária do Brasil muito elevada, uma vez que eles pagam muitos tributos: IPTU, ISS, ALVARÁ, IR, ITR, CPMF, contribuição social, etc.

Os demais entrevistados (20%) responderam que “não concordam” que o inadimplente considere a carga tributária excessiva. Ressalta que a maioria dos contribuintes, que não pagam o IPTU, não tem condições de avaliar esse assunto. Entre as falas transcreve-se a seguinte:

Não concordo. A maioria dos contribuintes, deste tributo, não possui condições de avaliação sobre esse tema.

Quanto a considerar se o valor do tributo é elevado, a grande maioria (90%) respondeu que “concorda plenamente”, enquanto que 10% “não se definiu”. Os que concordaram justificaram dizendo:

Concordo plenamente. Os tributos são corrigidos anualmente, enquanto que os salários permanecem inalterados. Para os contribuintes essa diferença torna o valor do IPTU elevado.

Concordo plenamente. O tributo é razoável, conforme se verifica nos lançamentos. O que é elevado são as taxas cobradas junto com o IPTU.

As respostas obtidas sobre a pergunta a respeito da influência da redução do valor do IPTU na diminuição da inadimplência foram as seguintes: 70% “concordam plenamente”, enquanto que 10% “não se definiu”. Os que concordam, ao justificarem, mencionaram que, além da redução do valor do tributo, é necessário adotar postura mais ostensiva no combate à inadimplência do IPTU.

Concordo plenamente. Desde que a PMM mudasse a sua postura de conceder anistias permanentes, até mesmo para débitos futuros, bem como, a de renegociação do mesmo débito várias vezes.

Concordo plenamente. Porém, há de ter uma igualdade tributária, pois um imóvel em um local nobre não pode ter o mesmo valor de um que está localizado em lugar considerado não nobre.

O restante dos entrevistados (20%) responderam que “não concordam” com esta possibilidade. Acreditam que a inadimplência não decorre do valor do tributo, mas da capacidade econômica do contribuinte e da postura adotada pela PMM:

Não concordo. Em regra, o problema não está no valor cobrado, mas na cobrança.

Não concordo. A inadimplência não decorre do valor do tributo, mas, em sua maioria, da incapacidade econômica do povo.

Infere-se do exposto que a grande maioria (80%) dos entrevistados entendem que o valor do IPTU do Município de Manaus/AM é elevado e que a carga tributária brasileira é excessiva. Consideram que a combinação dos dois fatores (o valor elevado do IPTU do Município de Manaus/AM, juntamente com a excessiva carga tributária brasileira), são as principais causas da não redução da evasão fiscal.

Relacionando-se os resultados da pesquisa com a fundamentação teórica apresentada, cabe ressaltar que, para J. P. F. Gordon, tais procedimento possuem alguns inconvenientes. Quando a aversão absoluta ao risco é decrescente, é porque existe um coeficiente de moralidade que faz com que uma fração da população reduza a evasão fiscal, quando ocorre aumento nos impostos. Se tal não acontece, o que se presencia é o aumento do volume da sonegação fiscal. Neste caso, a interpretação do resultado é dada pela subdivisão dos coeficientes do aumento da tributação em dois tipos:

- a) efeito-renda, que induz os contribuintes a arriscarem menos na sonegação;
- b) efeito-redução no custo psicológico/social de ser desonesto, que induz ao aumento da evasão.

Explica que, em uma fração da população prevalecerá o efeito-renda, pois esta fração dos cidadãos é menos exposta à questão moral. Em outra, no entanto, que possui um maior grau de moralidade, prevalecerá o efeito-redução do custo da desonestidade. Ressaltar que, segundo o autor, no primeiro caso está-se tratando dos cidadãos que exibem coeficiente de moralidade ainda insuficiente para deixar de praticar a sonegação fiscal, mas que estão mais próximos de voltar a cumprir suas obrigações tributárias do que o grupo menos honesto. No entanto, é este último grupo que tenderá a reduzir sua evasão fiscal devido ao efeito-renda. Todavia, em decorrência da elevação das alíquotas, o parâmetro que define a desonestidade dos indivíduos da comunidade é aumentado e, com isso, aumenta também o número de contribuintes que, anteriormente honestos, passam para o grupo descrito acima, mais sensível ao efeito-redução do custo psicológico da sonegação.

No entendimento de Murilo Rodrigues da Cunha Soares, a redução da carga fiscal não implica redução na evasão fiscal, mas será, ao contrário, um incentivo à sua prática. Contudo, ela passa a ser desejável, para não tornar o preço

da honestidade proibitivo e para reduzir o atrativo da prática da elisão fiscal. É por isso que a diminuição de alíquotas deve ser acompanhada de um aperto na fiscalização sobre os contribuintes, para que os mesmos não fiquem tentados a aumentar a sonegação dos impostos.

4.2.1.3 A magnitude das multas e a evasão fiscal

No que se refere a essa categoria de análise foram elaboradas três perguntas, além das justificativas. A finalidade destas perguntas consistiu em apurar a percepção dos entrevistados em relação a magnitude das multas e a inadimplência no que concerne ao IPTU, segundo o entendimento dos contribuintes deste tributo.

As respostas dos entrevistados, quanto ao seu posicionamento em relação às estas três perguntas, estão sintetizadas na Tabela 6.

Tabela 6 - A magnitude das multas e a evasão fiscal

POSICIONAMENTO DOS ENTREVISTADOS Segundo as falas dos contribuintes Do IPTU, do Município de Manaus	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
O percentual de 20% para a multa de mora é excessivo?	2	20	-	--	8	80	-	--
O percentual de 20% para a multa de mora contribui para aumentar a inadimplência deste tributo?	3	30	-	--	7	70	-	--
A redução do percentual da multa de mora, a partir de 1998, de 40% para 20%, contribuiu para reduzir a inadimplência deste tributo?	4	40	-	--	6	60	-	--

NC – NÃO CONCORDA
CE – CONCORDA EM PARTE

CP – CONCORDA PLENAMENTE
ND – NÃO SE DEFINIU

Os entrevistados, na sua grande maioria (80%), responderam que “concordam plenamente” que o percentual de 20% para a multa é excessivo. Justificam dizendo que consideram excessivo o percentual de 20% para a multa de mora porque este percentual não condiz com a situação econômica atual do país.

Concordo plenamente. Os contribuintes acham que esse percentual é muito alto e que não condiz com a realidade atual.

Concordo plenamente. Em decorrência da situação financeira do país, desemprego e baixa remuneração salarial, a taxa é excessiva.

Contudo, os 20% restantes dos entrevistados responderam que “não concordam” que os contribuintes consideram o percentual de 20% para a multa de

mora excessivo. Entendem que, por se tratar de uma punição, o percentual se justifica:

Não concordo. A penalidade é justificada e aplicada à generalidade dos contribuintes. Em casos especiais, que a lei prevê, como a anistia fiscal, a multa se reduz em 90%.

No tocante ao percentual de 20% para a multa de mora e sua contribuição para o aumento da inadimplência do IPTU, a grande maioria (70%) respondeu que “concordam plenamente” e explicaram que os contribuintes reclamam do valor da multa. Entre as justificativas apresentadas transcrevem-se as seguintes:

Concordo plenamente. Os contribuintes se queixam do percentual da multa aplicada sobre o valor do imposto, como sendo um dos motivos para não poderem pagá-lo.

Concordo plenamente. Se o contribuinte não teve condições de pagar o IPTU na data do vencimento, ainda que parcelado, certamente não terá depois, vez que sobre o principal serão acrescidos 20% de multa de mora.

Os demais entrevistados (30%) responderam que “não concordam” que os contribuintes considerem que o percentual de 20% para a multa de mora contribua para aumentar a inadimplência do IPTU. Ao contrário, dizem eles, é a multa elevada que leva o contribuinte a cumprir com sua obrigação tributária:

Não concordo. O objetivo da multa é justamente evitar a inadimplência, e o contribuinte, ciente desse encargo que recai em seu bolso, apressa-se em cumprir sua obrigação.

A respeito da pergunta se a redução do percentual da multa de mora de 40% para 20%, ocorrida a partir de 1998, contribuiu para reduzir a inadimplência do IPTU, a maioria (60%) respondeu que “concorda plenamente”. Argumentaram dizendo que 20 % ainda é um percentual muito alto, mas que o maior problema é a atuação do fisco:

Concordo plenamente. Porém, continuo acreditando que o principal problema é a ação do fisco.

Concordo plenamente. No entanto, um percentual menor reduziria ainda mais a inadimplência tributária.

Já o restante dos entrevistados (40%) responderam que “não concordam” que a redução do percentual tenha ocasionado redução da inadimplência. Para estes, a redução por si só não é suficiente para reduzir a inadimplência do IPTU,

seria necessário adotar mais rigor na aplicação das penalidades previstas. Entre as falas dos entrevistados destaca-se as que seguem:

Não concordo. Para reduzir a inadimplência seria necessário aplicar, com rigor, as penalidades previstas na legislação tributária.

Não concordo. Pois a inadimplência tributária não baixou tanto quanto a redução do percentual da multa de mora.

Do exposto, é possível verificar nas respostas da maioria (80%) que o percentual de 20% para a multa de mora é excessivo. As suas justificativas mostram que a elevada magnitude da multa de mora, combinada com a excessiva carga tributária do país, não contribuiu para reduzir a evasão fiscal dos cidadãos desse Município.

A luz do referencial teórico do presente estudo, observa-se que, no combate à sonegação tributária existe, conforme Murilo Rodrigues da Cunha Soares, uma tendência de privilegiar o aumento das multas em detrimento do aumento da fiscalização. Essa atitude pode ser explicada pelo fato de que o aumento das multas é estabelecido sem a necessidade de dispêndios materiais, enquanto a elevação da probabilidade de fiscalização requer recursos humanos e materiais adicionais.

Este procedimento, devido à existência de uma relação inversa entre a probabilidade de fiscalização e a multa aplicada, conforme demonstra o estudo de V. Christiansen, tem o inconveniente de aumentar a magnitude das multas aplicáveis e diminuir a probabilidade de fiscalização.

4.2.1.4 A expectativa de punição e a evasão fiscal

Foram elaboradas, para esta categoria de análise, duas perguntas e as justificativas das mesmas. Essas perguntas têm por finalidade levantar dados sobre a percepção dos entrevistados em relação à expectativa de punição e a inadimplência no que concerne ao IPTU. A Tabela 7 sintetiza as respostas dos entrevistados quanto ao seu posicionamento em relação a estas duas perguntas.

Tabela 7 - A expectativa de punição e a evasão fiscal

POSICIONAMENTO DOS ENTREVISTADOS Segundo as falas dos contribuintes Do IPTU do Município de Manaus	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
A PMM tem adotado todos os recursos legais disponíveis para combater a inadimplência deste tributo?	7	70	-	--	3	30	-	--
Os contribuintes sabem que seu imóvel ou terreno pode ser penhorado para pagamento deste tributo?	10	100	-	--	-	--	-	--

NC – NÃO CONCORDA
 CE – CONCORDA EM PARTE
 CP – CONCORDA PLENAMENTE
 ND – NÃO SE DEFINIU

No que se refere à pergunta sobre a adoção, por parte da Prefeitura de Manaus, de todos os recursos legais disponíveis para combater a inadimplência tributária do IPTU, a grande maioria (70%) respondeu que “não concorda” com tal afirmativa. Justificam dizendo que a PMM tem adotado uma postura passiva no combate à inadimplência do referido tributo. Os contribuintes que pagam reclamam que apenas uma pequena parcela da população cumpre com essa responsabilidade:

Não concordo. Ao contrário, os que pagam reclamam que apenas uma pequena parte paga os impostos deste município.
 Não concordo. A Prefeitura tem adotado uma postura passiva para com o contribuinte, no que diz respeito à inadimplência tributária do mesmo.

Os demais entrevistados (30%) responderam que “concordam plenamente” que a PMM tem adotado todos os meios legais disponíveis para combater a inadimplência do IPTU. Justificam o posicionamento argumentando que a PMM tem adotado medidas concretas no combate à inadimplência tributária:

Concordo plenamente. Os contribuintes, nesses últimos anos, perceberam que a PMM passou a adotar as medidas legais para punir os inadimplentes, através da cobrança judicial.

Ao questionar sobre se os contribuintes do IPTU do Município de Manaus sabem que o seu imóvel ou terreno pode ser penhorado para pagamento do IPTU, todos (100%) responderam que “não concordam”. Isto demonstra que a grande maioria não está informada sobre esta questão e os que estão não acreditam na adoção, por parte da PMM, de tal procedimento:

Não concordo. A maioria não tem essa informação. E os que têm não acreditam que a Prefeitura adotará este proceder.

Não concordo. Por ignorância desta medida legal, é que o contribuinte fica à mercê do erário público.

Das respostas obtidas, verifica-se que a grande maioria dos entrevistados (70%) acredita que é mínima a expectativa de punição por parte dos contribuintes. Das justificativas, contudo, é possível deduzir que a baixa expectativa de punição contribui para não reduzir a inadimplência do IPTU. Esta perspectiva vai ao encontro do que é preconizado por V. Christiansen, de que se a atuação do setor público possui o intuito de coibir a sonegação fiscal, ela deve perseguir a implementação de uma estrutura tributária que mantenha o jogo da sonegação fiscal não lucrativa. O “preço esperado” da punição deve superar o “preço” do pagamento espontâneo dos tributos.

Corroborando também com o entendimento de Murilo Rodrigues da Cunha Soares, para quem, na presença de aversão ao risco, os recursos marginais alocados na máquina fiscalizadora devem exceder as receitas marginais recapturadas dos sonegadores. Isso porque a atuação mais efetiva do fisco induz os cidadãos a evitarem o risco e aumenta o bem-estar geral.

Um dos pressupostos do modelo de F. A. Cowell é que o contribuinte conhece a exata dimensão da probabilidade de fiscalização que o governo impõe à sociedade, isto é, o contribuinte tem clara noção a respeito dos seus riscos, quando pratica a sonegação. A queda da expectativa de punição, através da redução das multas (anistias fiscais) e da probabilidade de fiscalização, aumenta a renda disponível do indivíduo. Assim, quando a função objetivo é puramente utilitarista, o nível de bem-estar social cresce com a redução dos parâmetros tributários relativos à punição. Isto significa dizer que o governo que tem como objetivo maximizar a renda disponível, mostrando passividade em relação à distribuição da renda *ex post*, não tem interesse na eliminação total da evasão.

4.2.1.5 A estrutura tributária e a evasão fiscal

Elaboraram-se nove perguntas para esta categoria de análise, bem como solicitou-se uma justificativa para as respostas. Sua finalidade consistiu em identificar a percepção dos entrevistados em relação à estrutura tributária e a

inadimplência do IPTU. Para demonstrar os dados levantados foi elaborada a Tabela 8.

Tabela 8 - A estrutura tributária e a evasão fiscal

POSICIONAMENTO DOS ENTREVISTADOS (segundo seu entendimento)	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
A PMM está adequadamente estruturada para proceder as ações necessárias ao combate à inadimplência tributária?	8	80	-	--	1	10	1	10
A PMM tem adotado medidas concretas para combater a fraude praticada em documentos de arrecadação municipal?	3	30	-	--	6	60	1	10
A PMM tem adotado medidas concretas para o aperfeiçoamento da legislação tributária municipal?	8	80	-	--	1	10	1	10
A PMM tem adotado medidas concretas para reduzir o excessivo tempo da execução judicial destes contribuintes?	7	70	-	--	3	30	-	--
A PMM dispõe de procedimento informatizado e sistematizado, que possibilite o levantamento dos contribuintes que se encontram com a situação regular e/ou irregular?	5	50	1	10	4	40	-	--
A PMM dispõe de procedimento informatizado e sistematizado, que possibilite o processamento e controle da cobrança administrativa e da execução judicial, dos contribuintes inadimplentes?	6	60	-	--	4	40	-	--
A PMM dispõe de equipamentos e instalações que facilitem a execução dos procedimentos e controle da cobrança administrativa e da execução judicial, dos contribuintes inadimplentes?	7	70	1	10	2	20	-	--
O treinamento que a PMM tem propiciado a seus servidores está adequadamente direcionado para as funções que estes desempenham?	8	80	-	--	2	20	-	--
A PMM tem propiciado a seus servidores treinamento que lhes supra o conhecimento necessário para a execução de suas atividades?	7	70	-	--	2	20	1	10

NC – NÃO CONCORDA

CE – CONCORDA EM PARTE

CP – CONCORDA PLENAMENTE

ND – NÃO SE DEFINIU

A respeito da pergunta sobre se a PMM está adequadamente estruturada para proceder as ações necessárias ao combate à inadimplência tributária do IPTU, 80% responderam que “não concordam”, 10% “não se definiu” e 10% “concorda plenamente”. Os argumentos apresentados são os seguintes:

Não concordo. Os próprios contribuintes percebem a deficiência da PMM para efetuar o combate à inadimplência tributária.

Não concordo. Os departamento/setores não estão bem definidos, as informações chegam truncadas aos contribuintes. Ninguém sabe a quem se dirigir.

Concordo plenamente. É possível até que a maioria dos contribuintes não saiba, mas a PMM tem demonstrado na mídia (jornal, rádio e televisão), que dispõe de toda a estrutura para o mencionado objetivo.

Quanto à adoção de medidas concretas para combater a fraude praticada em documentos de arrecadação municipal, 60% dos entrevistados “concordam plenamente” e justificam a posição assumida, dizendo que a introdução do código de barras reduziu bastante esta prática:

Concordo plenamente. Os próprios contribuintes acreditam que, atualmente, as fraudes em DAMs acabaram, devido a utilização do código de barras.

Concordo plenamente. As medidas adotadas pelo município para coibir a fraude são bastantes visíveis. A utilização do código de barras veio para dificultar ainda mais a falsificação nos documentos de arrecadação municipal.

Em relação aos demais entrevistados, 10% não se definiu e 30% responderam que “não concordam”. Para os que não concordam, a justificativa é de que a PMM não pune os fraudadores:

Não concordo. A PMM não abre processo criminal contra os contribuintes que apresentam DAMs, cuja autenticação a instituição arrecadadora não reconhece como tendo sido efetuada em seus equipamentos.

Quanto à questão da adoção de medidas concretas para aperfeiçoar a legislação tributária do Município de Manaus, 80% responderam que “não concordam” e 10% (um) não se definiu. A não concordância deve-se ao entendimento de que a legislação tributária atual está inadequada. Na seqüência, apresentam-se algumas de suas falas:

Não concordo. Percebe-se que a legislação tributária não está adequada para a atual era da informação.

Não concordo. Os próprios operadores do direito não entendem esta omissão em corrigir as faltas.

Contudo, um dos entrevistados (10%) “concordam plenamente” com a afirmativa, dizendo:

Concordo plenamente. A criação de novo sistema de informações tributárias, que tornou todos os processos mecânicos em automáticos e em tempo real, contribui para o aperfeiçoamento da legislação tributária.

A respeito da indagação sobre a adoção de medidas concretas, por parte da PMM, para reduzir o excessivo tempo da execução judicial, 70% “não concordam” com esta assertiva. A justificativa feita evoca o fato de haver débitos em

cobrança judicial vencidos há mais de dez anos. Destes, alguns acreditam que a culpa não é da PMM e sim do Poder Judiciário:

Não concordo. Tem muitos contribuintes com débitos vencidos há mais de dez anos, ainda em cobrança judicial.

Não concordo. Os procedimentos atualmente adotados pela PMM não têm surtido efeito para a redução do excessivo tempo da execução judicial.

Os 30% restantes “concordam plenamente” com a afirmação de que a PMM tem adotado tal procedimento. Explicam que, atualmente, algumas medidas já estão sendo adotadas neste sentido. Uma delas é a notificação do contribuinte inadimplente:

Concordo plenamente. A PMM está agindo de acordo com a legislação tributária, o processo de execução judicial é lento, não por sua culpa, mas em decorrência da morosidade do Poder Judiciário..

No que concerne à questão da detenção de procedimentos informatizados e sistematizados para levantamento da situação regular e/ou irregular de seus contribuintes, 50% “não concordam” com a assertiva. Afirmam que, muito embora o sistema informatizado da PMM tenha melhorado muito, ainda não existe um procedimento sistematizado para estes levantamentos:

Não concordo. O sistema atual só está sistematizado para consulta unitária, o que é inviável para verificar a situação regular/irregular de mais de trezentos mil matrículas.

Não concordo. A Prefeitura melhorou o seu sistema informatizado, mas, no que diz respeito a esse item e a outros, precisa ser aperfeiçoado.

Os demais respondentes, um (10%) “concordam em parte” e quatro (40%) “concordam plenamente” que a PMM dispõe destes procedimentos:

Concordo em parte. Apesar de algumas falhas, estamos caminhando para tal situação.

Concordo plenamente. Atualmente a PMM dispõe de um sistema tributário totalmente informatizado, através do qual é possível saber se o contribuinte encontra-se quito ou não com o fisco municipal.

Em relação às respostas sobre a afirmação da existência, na PMM, de procedimento informatizado e sistematizado, para processamento e controle da cobrança administrativa e da execução judicial dos contribuintes inadimplentes, 60%

“não concordam” com a mesma. Mencionam que, além de ser recente, o processo de informatização ainda deixa muito a desejar, ou seja, precisa ser melhorado. Destas justificativas transcrevem-se as seguintes:

Não concordo. Está prevista a elaboração de um sistema de cobrança, que foi paralisado antes de ter sido implementado.

Não concordo. O processo de informatização se deu a partir de 1997. Só que ainda deixa muito a desejar no que diz respeito a cobrança judicial.

Dos 40% restantes, um (10%) “concorda em parte” e três (30%) “concordam plenamente” que a PMM dispõe destes procedimentos. O que concorda em parte argumenta que é necessário corrigir falhas; os demais, que a implantação do mesmo é recente:

Concordo em parte. No entanto, precisa corrigir algumas falhas.

Concordo plenamente. Todavia, este procedimento é recente, existe a partir do ano de 2001.

Sobre a disponibilidade, por parte da PMM, de equipamentos e instalações facilitadoras da execução dos procedimentos da cobrança administrativa e da execução judicial, 70% “não concordam” com a afirmação. Explicam que, além do número de equipamentos ser insuficiente, não existe manutenção ou substituição dos equipamentos, e que as instalações são inadequadas:

Não concordo. Os equipamentos encontram-se desatualizados, e não há manutenção nem substituição dos que apresentam defeito.

Não concordo. Existem várias deficiências na PMM que contribuem, de maneira insatisfatória, para o bom desempenho de qualquer instituição, tais como: espaço físico, carência de equipamentos, livros especializados, estagiários, convênios (Correios, Detran, Receita Federal, Jucea etc.).

Os outros entrevistados (30%), um “concorda em parte” e dois “concordam plenamente” que a PMM dispõe de equipamentos e instalações adequadas a estes procedimentos. O que concorda em parte observou que ainda não é o ideal; enquanto os demais entendem que a PMM dispõe das referidas condições:

Concordo em parte. O ideal seria que houvesse uma maior quantidade de equipamentos e substituição dos ultrapassados por novos.

Concordo plenamente. Ainda que simples, sem ostentação, a PMM dispõe das estruturas da SEMEF, do CAC, e dos PAC, que permitem a execução desses procedimentos.

Sobre a questão do adequado direcionamento do treinamento - dentro das funções que as pessoas desempenham na PMM - oferecido aos servidores, 80% “não concordam” que isso esteja ocorrendo. Os que atuam no processo de cobrança administrativa entendem que os cursos oferecidos não são voltados para capacitar o servidor para o desempenho de suas tarefas. Contudo, os que atuam no processo de cobrança judicial alegam que não receberam nenhum treinamento:

Não concordo. Por exemplo, apesar dos constantes cursos oferecidos, a Seção de Cobrança nunca foi orientada com técnicas que melhorassem seus procedimentos diante dos contribuintes inadimplentes. Tudo é deixado a cargo do servidor que, na maioria das vezes, se sente inibido de tomar decisões, na realidade ele não sabe se pode adotar tal procedimento, pois não recebe treinamento voltado para o desempenho de suas tarefas.

Não concordo. Desconheço o treinamento que a PMM faz, pois, no setor no qual trabalho não existe esse tipo de atividade.

Os 20% restantes responderam que “concordam plenamente”. Entendem que os cursos oferecidos estão adequadamente direcionados para as funções que as pessoas desempenham.

Concordo plenamente. Porém, estes mesmos servidores não aplicam as orientações recebidas por falta de instrumentos necessários ao bom desempenho do serviço.

Na pergunta sobre se a PMM tem propiciado a seus servidores treinamento que lhes proporcione o conhecimento necessário para a execução de suas atividades, 70% “não concordam”. Os que atuam no processo de cobrança administrativa entendem que a maioria dos cursos a visam ampliar o currículo, já os que trabalham na cobrança judicial alegam não receberem qualquer treinamento:

Não concordo. Na maioria das vezes só serve para encher currículo.

Não concordo. Os servidores desta Procuradoria reclamam da falta de cursos e treinamentos. O conhecimento que eles têm, adquiriram na prática.

Quanto aos demais entrevistados (30%), um “concorda em parte” e dois “concordam plenamente” que a PMM tem propiciado a seus servidores treinamento

que lhes possibilite maiores conhecimentos, necessários à execução de suas atividades:

Concordo em parte. Muitos cursos e treinamentos são disponibilizados. Entretanto, falta especificidade dos cursos para atender o dia-a-dia.

Concordo plenamente. Constantemente os servidores são reciclados em seus treinamentos.

No que se refere à pergunta de número dois deste bloco, se a PMM tem adotado medidas concretas para combater a fraude praticada em documentos de arrecadação municipal, que obteve 60% de respostas “concordando plenamente”, vale ressaltar que, enquanto pesquisador participante, apesar da introdução do código de barras e da transferência das informações diretamente dos “bancos de dados”, para o banco de dados da SEMEF, apesar de ter facilitado este procedimento, as falhas continuam a existir. Como destaque no que se refere aos documentos apresentados após o prazo constante de cláusulas contratuais, que exigem que as instituições arrecadoras forneçam informações acerca do repasse dos valores constantes desses documentos sem que estes constem no banco de dados da SEMEF.

Quanto às perguntas de número cinco e seis, em que apenas 50% e 60%, respectivamente, dos entrevistados não concordaram que a PMM disponha de sistemas informatizado que possibilitem, de forma sistematizada, o levantamento, o controle, a cobrança administrativa e a execução judicial dos contribuintes inadimplentes, é possível dizer, como funcionário e pesquisador, que existe um sistema informatizado, mas que esse procedimento ainda não foi sistematizado, uma vez que, atualmente, até para se obter uma relação dos contribuintes inadimplentes, é necessário solicitá-la à Divisão de Informática. Existe um projeto que pretende sistematizar esses procedimentos, mas que não teve continuidade.

Quanto às demais perguntas, - seis de um total de nove entrevistados - as respostas levam ao entendimento de que a PMM não dispõe de estrutura tributária adequada para proceder todas as ações necessárias ao combate da inadimplência do IPTU na Cidade de Manaus/AM. Mesmo com a ressalva de que, nos últimos anos, a PMM melhorou muito sua estrutura tributária (instalações, equipamentos, pessoal capacitado treinado para a função/cargos, autonomia

operacional e condições de operacionalizar seus procedimentos), ainda está muito a desejar, no que concerne à estrutura do Departamento de Administração Tributária e da Procuradoria Fiscal do Município.

Esta falha estrutural tem impossibilitado a operacionalização de forma eficiente e eficaz da cobrança administrativa e da execução judicial dos contribuintes inadimplentes com o IPTU.

Para que os tributos municipais sejam cobrados é necessário, conforme Reitz e Beuren (2002, p.33), pelo menos o estabelecimento dos mecanismos básicos: aparelhamento técnico dos municípios; estrutura administrativa adequada; técnicas de gestão atualizadas; fiscalização atuante; adequado Código Tributário Municipal; cadastro imobiliário atualizado; e o uso intensivo da informática para fornecer informações fidedignas e atualizadas.

No entendimento de V. Christiansen, se a atuação do setor público possui o intuito de coibir a sonegação fiscal, ela deve perseguir a implementação de uma estrutura tributária que mantenha o jogo da sonegação fiscal não lucrativo. O preço esperado da punição deve superar o preço do pagamento espontâneo dos tributos. Nesta perspectiva, o entendimento é de que o Fisco deve trabalhar para eliminar totalmente a sonegação fiscal.

Como pesquisador participante, foi possível verificar que esta falha estrutural tem impossibilitado a operacionalização, de forma eficiente e eficaz da cobrança administrativa e da execução judicial dos contribuintes inadimplentes com o IPTU.

4.2.2 A postura da sociedade frente à evasão fiscal

Os dados obtidos sobre a postura da sociedade e a evasão fiscal foram analisados tendo em vista duas perspectivas, sendo que para cada uma delas foram formuladas algumas questões específicas, que são aqui analisadas com auxílio da estatística simples, especificamente da frequência.

4.2.2.1 O contribuinte inadimplente e a atitude da sociedade frente à evasão fiscal

Para esta categoria de análise foram elaboradas três perguntas e a sua justificativa. As perguntas tiveram a finalidade de identificar a percepção dos entrevistados quanto à postura que a sociedade adota em relação ao contribuinte inadimplente com o IPTU.

As respostas obtidas, expressas na Tabela 9, sintetizam tais percepções.

Tabela 9 - O contribuinte inadimplente e a atitude da sociedade

POSICIONAMENTO DOS SUJEITOS, segundo as falas dos contribuintes do IPTU do Município de Manaus	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
Os que se encontram adimplentes com este tributo, acreditam que seu valor seria menor se sua sonegação fosse baixa?	2	20	-	--	8	80	-	--
Os que se encontram adimplentes com este tributo, têm idéia do montante que a inadimplência tem atingido?	10	100	-	--	-	--	-	--
Os que se encontram inadimplentes com este tributo, sofrem algum tipo de discriminação pela sociedade?	10	100	-	--	-	--	-	--

NC – NÃO CONCORDA
CE – CONCORDA EM PARTE

CP – CONCORDA PLENAMENTE
ND – NÃO SE DEFINIU

Para a pergunta sobre se os adimplentes com o IPTU acreditam que o valor deste tributo seria menor se a sonegação fosse menor, 80% dos entrevistados “concordam plenamente” com esta assertiva. Justificam dizendo que:

Concordo plenamente. Com certeza, os contribuintes adimplentes acreditam que pagariam menos se houvesse menos sonegação, uma vez que esta é muito grande.

Concordo plenamente. Principalmente se a parte mais abastada da população pagasse seus impostos, e quando vem fazê-lo ainda obtém vantagens devido a política do apadrinhamento. Enquanto a classe desfavorecida não obtém estas vantagens. Ou paga, ou fica devendo.

Os 20% restantes “não concordam” que o valor do IPTU seria menor se a sonegação fosse baixa. Explicam que:

Não concordo. Quem sonega o IPTU não é a maioria do povo, mas aqueles que detêm grandes áreas de imóveis, algumas indústrias da ZFM e latifundiários.

Para a questão que sugere que os contribuintes adimplentes com o IPTU têm idéia do valor que a inadimplência atinge, a totalidade (100%) dos entrevistados afirmam que “não concordam”. Explicam que a maioria dos contribuintes sabe que muitos sonegam, todavia, como não há divulgação, desconhecem o percentual:

Não concordo. Eles sabem que muitos não pagam, mas não fazem idéia do montante que esta atinge.

Não concordo. Nem a PMM e nem os meios de comunicação informam.

A questão sobre se os contribuintes inadimplentes com o IPTU sofrem alguma discriminação pela sociedade, 100% afirmam que “não concordam”, Argumentam que isto é devido à falta de consciência fiscal e que, algumas vezes, o discriminado é o contribuinte adimplente:

Não concordo. A sociedade, de modo geral, não procura criar uma consciência fiscal. Desse modo, não tem como cobrar do próximo nada do que se refere ao fisco.

Não concordo. Os discriminados são justamente aqueles que pagam o imposto.

Depreende-se do exposto, pelas respostas dos entrevistados, a maioria deles entende que os contribuintes adimplentes com o IPTU acreditam que o valor deste tributo seria menor se sua sonegação fosse baixa. Acham, também, que o montante da inadimplência deste tributo é elevado, mas não têm idéia, mesmo que aproximada, do percentual que ela alcança.

Entendem, ainda, que a sociedade amazonense não imputa qualquer discriminação aos contribuintes inadimplentes e que em alguns casos, o discriminado é justamente o que se encontra adimplente.

Tal situação pode ser analisada através dos estudos de Y. Benjamini e S. Maital, apresentados no capítulo 2, que defendem a idéia de vínculos entre padrões morais coletivos e individuais. Na ponderação do indivíduo frente à decisão de sonegar ou pagar impostos, uma das variáveis-chave residiria em como a sociedade encara cada uma das alternativas. Se uma grande fração da população paga pontualmente seus impostos, pode-se supor que esta comunidade recrimina fortemente a sonegação fiscal. Assim, um indivíduo que deixa de pagar seus impostos sofre um alto custo social se flagrado em delito. Ao contrário, se a sonegação for largamente praticada dentro da comunidade, certamente ter-se-á um indicador de que a sonegação fiscal é um ato criminoso de menor relevância. Esse indicador reduz o custo social da evasão fiscal e, provavelmente, leva ao entendimento de que o pagamento dos impostos é um ato de tolice.

Os resultados obtidos indicam que a fração da população que se engaja na sonegação fiscal:

- a) aumenta com o aumento do benefício inicial da sonegação;
- b) diminui com o aumento da unidade de custo de reputação; e
- c) está direta e positivamente vinculada à fração da população que sonegou impostos no período anterior, estabelecendo uma inércia em relação ao passado.

Do resultado apresentado, observa-se que a sociedade, de modo geral, ainda não tem consciência de que, para que o governo atenda aos seus anseios, é necessário que os cidadãos cumpram também com a sua parte de recolher os impostos devidos.

Apresentam-se, a seguir, os resultados obtidos em relação à oferta de bens públicos e a evasão fiscal, sendo as percepções dos entrevistados.

4.2.2.2 A oferta de bens públicos e a evasão fiscal

Foram elaboradas, para esta categoria de análise três perguntas, além de solicitar a justificativa para a resposta oferecida. A finalidade era identificar a percepção dos entrevistados em relação a oferta de bens públicos e a atitude da sociedade frente ao contribuinte inadimplente como IPTU, a partir das falas dos contribuintes deste tributo. O demonstrativo dos resultados está expresso na Tabela 10.

Tabela 10 - A oferta de bens públicos e a atitude da sociedade frente à evasão fiscal

POSICIONAMENTO DOS ENTREVISTADOS Segundo as falas dos contribuintes Do IPTU do Município de Manaus	NC	%	CE	%	CP	%	ND	%
Os serviços prestados pela PMM são satisfatórios?	4	40	1	10	5	50	-	--
Os recursos provenientes dos tributos municipais, na sua totalidade, estão sendo utilizados em benefício da sociedade?	5	50	-	--	5	50	-	--
Os contribuintes reduziram a inadimplência tributária municipal, caso percebessem que os recursos provenientes destes tributos retornam em forma de serviços prestados a sociedade?	1	10	1	10	8	80	-	--

NC – NÃO CONCORDA
CE – CONCORDA EM PARTE

CP – CONCORDA PLENAMENTE
ND – NÃO SE DEFINIU

Quanto à primeira pergunta, 50% dos entrevistados consideram que os serviços prestados pela Prefeitura são satisfatórios; 10% consideram que são apenas em parte:

Concordo plenamente. De um modo geral os contribuintes acham que os serviços prestados pela PMM melhoraram sensivelmente, embora ainda precise aperfeiçoar alguns setores específicos.

Concordo em parte. Eles alegam que já foi pior, e que nessa administração municipal, os serviços prestados pela PMM melhoraram bastante.

Os demais (40%) responderam que “não concordam” e justificam dizendo expressamente:

Não concordo. Embora nos últimos anos tenha melhorado, ainda está a desejar, principalmente quanto aos serviços de educação, saúde e segurança.

Não concordo. Não há uma retribuição adequada por parte da PMM, quanto aos serviços essenciais (saúde, educação, estrutura viária, etc.).

Quanto à pergunta sobre se os contribuintes do Município acreditam que os recursos provenientes dos tributos municipais, na sua totalidade, estão sendo utilizados em benefício da sociedade, 50% “concordam plenamente”. Justificam sua resposta:

Concordo plenamente. A população está satisfeita com a atual administração e com os investimentos dos recursos arrecadados com os tributos municipais.

Concordo plenamente. Uma grande maioria sim, graças a Deus o prefeito tem olhado muito o lado social da sociedade.

Os 50% restantes “não concordam” e dizem que isto ocorre porque a PMM não presta contas à sociedade, o contribuinte fica sem saber onde esses recursos são utilizados:

Não concordo. A grande reclamação é para onde vai o dinheiro que é arrecadado em todas as esferas (municipal, estadual e federal).

Não concordo. Porque a PMM não presta contas à sociedade do dinheiro arrecadado com os tributos.

Para a pergunta sobre se os contribuintes reduziriam a inadimplência tributária municipal, caso percebessem que os recursos provenientes dos mesmos fossem revertidos para a sociedade, 80% concordaram plenamente. Justificaram a resposta dizendo:

Concordo plenamente. Com uma política social transparente, com retorno em educação, saúde, segurança, transporte e lazer. O que atualmente não acontece.

Concordo plenamente. Quando os contribuintes percebem que o dinheiro arrecadado está sendo utilizado em benefício da comunidade eles passam a pagar os impostos com prazer.

Quanto aos demais 50%, um “concorda em parte” e quatro “não concordam”, porque,

Concordo em parte. É necessário que programas que trabalhem o conhecimento da cidadania sejam elaborados e colocados em prática, para que a médio e longo prazos possamos ter algum resultado neste sentido.

Não concordo. A maioria dos contribuintes inadimplentes continuaria sonhando os tributos.

No tocante às perguntas de número um e dois, deste bloco, metade dos entrevistados (50%) consideram que os serviços prestados pela PMM são satisfatórios e acreditam que os recursos provenientes dos tributos municipais, na sua totalidade, estão sendo utilizados em benefício da sociedade. Todavia, no que se refere à pergunta de número três, a grande maioria (80%) entende que os contribuintes reduziram a inadimplência tributária, caso percebessem que os recursos provenientes dos tributos retornam em forma de serviços prestados à sociedade.

Do resultado obtido, percebe-se que, de maneira geral, há um reconhecimento de que houve uma melhora na oferta de bens públicos, embora ainda muito a melhorar.

Na seção a seguir, resume-se as falas dos entrevistados em relação a postura do setor público e da sociedade frente à evasão fiscal.

4.2.3 Resumo das falas dos entrevistados

Da sumarização dos dados colhidos nas falas dos sujeitos da pesquisa, foi possível verificar que a Prefeitura Municipal de Manaus:

- a) não vem adotando uma postura que contribua para reduzir a inadimplência do IPTU e que os governantes Municipais têm deixado a cargo dos contribuintes a definição da magnitude da evasão fiscal do referido tributo;
- b) não dispõe de uma estrutura tributária que lhe permita proceder o combate eficiente e eficaz da inadimplência tributária, apesar de a SEMEF dispor de procedimentos informatizados e sistematizados para verificação individual da condição regular/irregular dos contribuintes, mas que não é adequada para verificar a situação, analisar as condições, proceder a cobrança, acompanhar o desenrolar dos acontecimentos, controlar e adotar as medidas cabíveis a cada situação de mais de trezentos mil contribuintes;
- c) os procedimentos adotados pela PMM não contribuem para reduzir a inadimplência tributária do IPTU, e que os governantes continuam a manter uma atitude passiva frente à decisão de evasão fiscal de seus cidadãos;
- d) os contribuintes do IPTU acreditam que a inadimplência seja elevada, mas não têm ideia dos percentuais que ela alcança. Até mesmo porque os inadimplentes com este tributo não sofrem quaisquer discriminações por parte da sociedade;
- e) existência de um sensível aumento do volume de melhoria na qualidade dos serviços que o Município vêm prestando à sociedade amazonense;
- f) a postura da sociedade em relação ao contribuinte inadimplente com o IPTU não contribuiria para a redução da inadimplência deste tributo. Mas, ao contrário, a melhoria dos serviços prestados à sociedade contribuiria para que uma parte dos contribuintes deixasse de sonegar o referido imposto;
- g) as causas que levaram os contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM a não efetuarem o seu recolhimento nos anos de seu lançamento foi: 1) a passividade com que a PMM tem tratado os

contribuintes inadimplentes, deixando a cargo dos próprios contribuintes, definir a magnitude da evasão fiscal. 2) a não adoção, por parte da sociedade, de qualquer discriminação em relação aos contribuintes inadimplentes.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Dividido em duas partes, este capítulo contempla, em seu primeiro momento, as conclusões sobre o problema estudado. Posteriormente, apresenta algumas recomendações com vistas ao desenvolvimento de novas pesquisas sobre o tema.

5.1 CONCLUSÕES

A realização deste trabalho teve como objetivo geral identificar as causas que levaram ou que levam os contribuintes do IPTU a não efetuarem o seu recolhimento. Para isso, procurou-se levantar e analisar os percentuais que a inadimplência do IPTU atingiu no Município de Manaus/AM, nos anos de 1965 a 2001; identificar, analisar e caracterizar as causas que levaram ou levam os contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM a não efetuarem o recolhimento desse tributo; para, ao final, sugerir algumas ações ou práticas administrativas que possibilitem reduzir os percentuais de inadimplência alcançados atualmente.

A partir dos objetivos traçados, dos dados coletados, do referencial teórico procurou-se, fundamentado nos modelos de análise das causas da evasão fiscal responder às seguintes perguntas da pesquisa.

- a) Quais os percentuais que a inadimplência dos contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM tem atingido nos anos de 1995 a 2001?*

Os percentuais alcançados pela inadimplência dos contribuintes do IPTU no Município de Manaus/AM, no período de 1995 a 2001 estão expressos na Figura 2.

Inadimplência do IPTU do Município de Manaus/AM

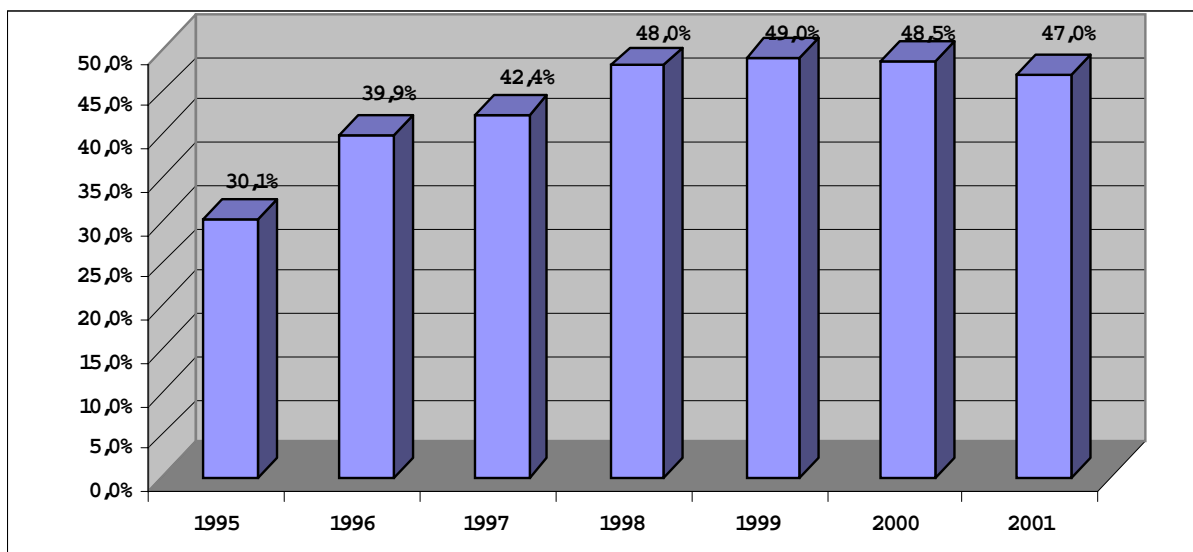


Figura 2

O percentual da inadimplência foi calculado tendo por base não o valor do imposto, mas na quantidade de imóveis levantada através dos números de matrículas, uma vez que os modelos apresentados no referencial teórico adotam como parâmetros o número de contribuintes e não o valor do tributo.

Como é possível observar, do ano de 1995 a 1999, houve um acréscimo de 18,9 pontos percentuais na inadimplência, enquanto no período de 2000/2001 observa-se um decréscimo de 1,0 ponto percentual em relação ao ano de 1999.

Mesmo com as reduções ocorridas no nível de inadimplência do IPTU, nos anos de 2000/2001, em relação a 1999, a redução anual de 0,5 pontos percentuais, embora não desprezível, em relação aos patamares excessivamente elevados em que esta se encontrava anteriormente, tal redução torna-se inexpressiva.

Se atentarmos para os estudos desenvolvidos por Y. Benjamini e S. Maital, que relacionam a inadimplência com padrões morais coletivos e individuais, os níveis atingidos pela inadimplência do IPTU, em Manaus, tornam-se bastante preocupantes visto que, no entendimento Soares (1994, p.75), uma das variáveis-chave para a ponderação do indivíduo frente à decisão de sonegar ou pagar impostos reside, justamente, na atitude da sociedade frente a cada uma destas alternativas.

A comprovar tal assertiva, estão os dados colhidos na pesquisa realizada. Para os entrevistados, se uma grande fração da população paga pontualmente seus impostos, é porque a sua comunidade recrimina fortemente a sonegação. Nela, o custo social é tamanho, que se torna, ele mesmo, inibidor do delito. Ao contrário, se a sonegação for largamente praticada dentro da comunidade, é quase certo ter-se um indicador de que a sonegação fiscal é um crime de menor relevância. Esse indicador reduz o custo social da evasão fiscal e retrata um entendimento de que o pagamento dos impostos é um ato de tolice. Esta última atitude ou entendimento coloca as bases para a disseminação de um surto epidêmico do comportamento da população frente ao pagamento dos impostos.

b) Quais as causas que levaram os contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM a não terem efetuado o recolhimento deste tributo?

Das análises empreendidas a respeito dos posicionamentos dos entrevistados, conclui-se que as causas que levaram ou levam os contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM a não efetuarem o recolhimento do referido tributo, nos anos de seu lançamento, foram:

- 1) a passividade com que a PMM tem tratado os contribuintes inadimplentes com este tributo. Tal atitude fez ou faz com que os próprios contribuintes definissem a magnitude da evasão fiscal;
- 2) falta de uma estrutura tributária que lhe permita proceder o combate eficiente e eficaz da inadimplência tributária. Apesar de a SEMEF dispor de procedimentos informatizados e sistematizados para verificação individual da condição regular/irregular dos contribuintes, ela não é adequada para verificar a situação, analisar as condições, proceder a cobrança, acompanhar o desenrolar dos acontecimentos, controlar e adotar as medidas cabíveis para cada situação de mais de trezentos mil contribuintes;
- 3) o fato da sociedade amazonense não imputar qualquer distinção entre os contribuintes adimplentes e os inadimplentes com o referido tributo.

Para que o preço da sonegação seja elevado e o preço da honestidade reduzido, faz-se necessário que a PMM adote uma postura semelhante a que F. A.

Cowell denominou de “função de bem-estar não-utilitarista, com aversão à desigualdade de renda”. Nessa função, o governo eleva a expectativa de punição com vistas à total erradicação da sonegação fiscal, pois é esta a única maneira de garantir que a idêntica distribuição de renda seja mantida após o pagamento dos impostos (espontâneo ou devido às fiscalizações). Tal postura é extremamente importante para que a PMM possa melhor cumprir a sua missão que é a de implementar a melhoria contínua da qualidade dos serviços oferecidos ao contribuinte, especialmente, ao atendimento das ações sociais desenvolvidas pelo município.

É possível que um dos fatores que contribuíram para a diminuta redução do nível da inadimplência nos anos de 2000/2001, tenha sido o fato de nos últimos anos, a PMM ter aumentado, sensivelmente, o volume de prestação de serviços à sociedade e melhorado a qualidade dos mesmos. Todavia esta redução ainda é inexpressiva, em relação aos atuais níveis em que se encontra a inadimplência que oscilou, no período estudado, entre 30,1% a 49,0%. Esta situação expressa uma grave distorção no que se refere à justiça social, porque a carga tributária acaba recaindo sobre, praticamente, a metade da população, enquanto todos, sem distinção de adimplentes ou inadimplentes, acabam beneficiados com as melhorias sociais.

Um outro fator que parece incentivar a inadimplência está na questão do valor venal dos imóveis. Apesar de o Código Tributário do Município, no seu artigo 11º, prevê a atualização anual da planta de valores imobiliários, isto não tem ocorrido. Em decorrência disso, as valorizações ou desvalorizações dos imóveis ocorrem na prática, mas não são processadas oficialmente. Por isso mesmo não refletem em seus valores venais e o tributo acaba sendo estipulado de forma injusta, tanto para mais quanto para menos. A última atualização da planta de valores imobiliários foi realizada em 1991, desde lá, tem-se adotado apenas a correção monetária do valor venal do tributo.

- c) *Quais as ações ou práticas administrativas que poderiam contribuir para a redução do nível de inadimplência atual dos contribuintes do IPTU do Município de Manaus/AM?*

Tendo em vista os objetivos traçados e os dados levantados sobre o problema estudado, bem como a busca da melhoria da atuação da SEMEF de Manaus/AM, no que diz respeito à redução da inadimplência do IPTU, apresentam-se algumas recomendações que sintetizam as falas e as expectativas dos entrevistados e do pesquisador participante:

- 1) evitar a concessão de anistias fiscais de forma continuada, pois ela induz o contribuinte a adiar ou a não realizar o pagamento deste tributo nas datas previstas, na esperança ou crença de que sempre poderá contar, no futuro, com esta alternativa;
- 2) aumentar o desconto para quem paga o IPTU até o vencimento, reduzindo a carga tributária para os contribuintes que cumprem espontaneamente com sua obrigação para com o fisco;
- 3) manter, de forma continuada e sistematizada, procedimentos de atualização dos dados cadastrais dos contribuintes e da planta de valores imobiliários a fim de eliminar distorções, promover a justiça fiscal e tornar efetiva a presença do fisco junto aos contribuintes deste imposto;
- 4) analisar, em conjunto com o Poder Judiciária, medidas e ações que contribuam para dinamizar a execução judicial dos inadimplentes e, com isso, evitar a fraude nos DAMs causadas pela impossibilidade da comprovação da autenticidade da impressão constante do mesmo;
- 5) manter atualizada a legislação fiscal, adaptando-a em relação às constantes mudanças, tanto do ambiente interno quanto externo da PMM;
- 6) promover a capacitação dos servidores, com vistas a cargos e funções que possam desempenhar;
- 7) implantar uma sistemática informatizada que permita uma maior e melhor operacionalização e controle sobre as várias fases do processo de cobrança administrativa e judicial; e
- 8) equipar e proceder, quando necessário, manutenções e atualizações dos equipamentos que permitam tornar efetivo o procedimento de cobrança administrativa e de execução judicial.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Como uma pesquisa inicial neste campo epistemológico, este trabalho pretende apresentar, também, algumas recomendações para futuras pesquisas no que se refere às causas que levam os contribuintes a não recolherem os tributos a que estão sujeitos:

- realizar este mesmo estudo em outros Municípios, de modo a aprimorar as questões discutidas neste trabalho;
- ampliar a pesquisa em busca de experiências em outras administrações municipais que desenvolvam algum tipo de estratégia, com a finalidade de reduzir a sonegação fiscal;
- realizar estudos comparativos que possibilitem identificar as dificuldades ocorridas em relação às atualizações cadastrais dos contribuintes dos impostos imobiliários;
- realizar estudos com o intuito de avaliar aperfeiçoar mecanismos implementados nas administrações municipais para cobrança de tributos;
- realizar estudo visando à viabilidade da adoção de uma estrutura administrativa responsável por todo o processo de cobrança administrativa e judicial, evitando que o mesmo tenha de tramitar em dois órgãos do poder executivo, o que impede a unidade de comando. Para tal, sugere-se a subordinação da Procuradoria Fiscal à SEMEF, responsabilizando-a por todo o processo; e
- implementar estudos com vistas a possibilitar a adoção de um cadastro municipal único, que atenda a todos os órgãos do Município com poder de fiscalização, concentrando a sua atualização no órgão responsável pela fiscalização do código de postura municipal.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE, J. B. Torres de e FIDA, Orlando. **Prática e jurisprudência da execução fiscal e do crime de sonegação fiscal**. 8.ed. São Paulo: Editora de Direito, 1997.
- AZEVEDO, Anderson Freitas. **Curso de atualização legislação tributária**. Manaus: FGV/EPGE/ISAE, 2000.
- BRASIL, Congresso Nacional. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União de 05 de outubro de 1988.
- BRASIL, Congresso Nacional. **Lei 5.172, de 27/01/1996** - Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União de 27 de janeiro de 1996.
- BRASIL, Congresso Nacional. **Lei complementar 101, de 04/05/2000** – Lei de Responsabilidade Fiscal. Diário Oficial da União de 04 de maio de 2000.
- BRASIL, Presidência da República. **Decreto-lei 200, de 25/02/1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.
- BRUYNE, P., HERMAN, J. e SCHOUTHEETE, M. Dinâmica da pesquisa em ciências sociais. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1991.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Manual de reengenharia**: um guia para reinventar e humanizar a sua empresa com a ajuda das pessoas. São Paulo: Makron Books, 1995.
- CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 3.ed. São Paulo: Cortez, 1998.
- CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. Motivo e motivação do ato administrativo. **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- FACHIN, Odileia. **Fundamentos de metodologia**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. 2.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários a Constituição Brasileira**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1983. Vol.3.
- GRECO, Marco Aurelio. Tributo: definição e classificação. **Dissertação de Mestrado**. São Paulo: PUC, 1994.

- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.
- LAVILLE, C. e Dionne, J. **A Construção do Saber**: Manual de Metodologia da Pesquisa em Ciências Humanas. Porto Alegre: Ed. Artes Médicas Sul: Belo Horizonte, 1999.
- LÜDKE, Menga e ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagem qualitativas. São Paulo: Pedagógica e Universitária, 1986.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- MANAUS. **Decreto 1.589, de 25/06/1993**. Institui o Regulamento Administrativo da Prefeitura Municipal de Manaus.
- MANAUS. **Decreto 3.890, de 30/12/1983**. Aprova o regulamento do lançamento, recolhimento, cálculo e isenções do imposto imobiliário e dá outras providências.
- MANAUS. **Lei 012, de 05/07/1990**. Dispõe sobre a isenção do IPTU a contribuintes que especifica.
- MANAUS. **Lei 144, de 15/07/1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Procuradoria Geral do Município.
- MANAUS. **Lei 590, de 13/03/2001**. Reestrutura a administração do Poder Executivo, e dá outras providências.
- MANAUS. **Lei 1.697, de 20/12/1983**. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Manaus e dá outras providências.
- MANAUS. **Lei Orçamentária Anual, dezembro de 2000**. Exercício financeiro de 2001.
- MANAUS. Secretaria Municipal de Economia e Finanças. **Portaria 78, de 18/10/1996**. Aprova o Regimento Interno.
- MARTON, Ronal do Lindimar José. O regulamento e os atos normativos infraregulamentares na prática da administração tributária federal do Brasil. **Tese de Doutorado**. São Paulo: USP, 1985.
- MARTINS, Alberto Borges e CAMPELLO, Carlos A. G. B. **Administração financeira municipal**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária**. Caderno de pesquisas tributária. São Paulo: Resenha Tributária/CEEU, p.17-18, 1995.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Introdução à administração**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

- MEIRELLES, Henry Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1986.
- MINAYO, M. C. S. **O Desafio do Conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. 2.ed. Hucitec/Abrasco, Rio de Janeiro: Hucitec/Abrasco, 1993.
- MUNIZ, Fernando Pereira. **Direito tributário**. 1.ed. Rio de Janeiro: Degrau Cultural, 1990.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NUNES, Pedro. **Dicionário de terminologia jurídica**. 10.ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1979. Vol.II.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser e SPINK, Peter. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1998.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS. Secretaria Municipal de Economia e Finanças. **Conheça a SEMEF**. Manaus: PMM/SEMEF, 1999.
- PREFEITURA MUNICIPAL DE MANAUS. Secretaria Municipal de Economia e Finanças. **Programa de Modernização da Administração Tributária da Prefeitura de Manaus**. Manaus: PMM/SEMEF, 1997.
- REBOUÇAS, O. e PINHO, Djalma. **Sistemas de informações gerenciais**: estratégias, táticas operacionais. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- REITZ, Adjaime e BEUREN, Ilse Maria. A gestão dos mecanismos básicos para a cobrança de tributos de competência municipal. Brasília: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.133, p.23-5, jan/fev 2002.
- RODRIGUES, Rafael Moreno. **Curso de legislação tributária para administradores de empresas**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- SANDRONI, Paulo. **Dicionário de economia e administração**. São Paulo: Nova Cultura, 1996. 3.Fasc.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**, 21.ed. São Paulo: Cortez, 2000.
- SILVA, de Plácido e. **Vocabulário jurídico**. Vol.1, 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Evasão fiscal: a teoria do comportamento dos agentes públicos e privados. **Dissertação de Mestrado**. São Paulo: FGV, 1994.

VALÉRIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário**: parte geral. Porto Alegre, Sulina, 1974. Vol. I.

VILLEGAS, Hector. Elementos de direito tributário. São Paulo: **Revista Tributária**, notas tipográficas do III curso de especialização em direito tributário. São Paulo: Revista Tributária, 1978.

ZAULI, Eduardo Meira. **Descentralização e responsabilidade política**. Disponível em: <<http://cevep.ufmg.br/bacp/edicoes/junho019/zauli019.htm>> Acesso em: 18 jul. 2002.

ANEXOS

ANEXO I - ROTEIRO DE ENTREVISTA

1 PERFIL DO ENTREVISTADO

1.1 **Nome:** _____

1.2 **Função:** _____

1.3 **Desde quando está na função:** _____

1.4 **Formação acadêmica:** _____

2 A POSTURA DO SETOR PÚBLICO E A EVASÃO FISCAL

As perguntas a seguir têm a finalidade de levantar, em cinco perspectivas, a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município e seu próprio entendimento), em relação à postura que a PMM tem adotado em relação à inadimplência do IPTU.

2.1 Os objetivos de governo e a evasão fiscal

As perguntas a seguir, têm o objetivo de levantar a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município), em relação à postura que seus governantes municipais têm adotado no que concerne à inadimplência do IPTU.

a) A PMM adota postura ostensiva de combate à inadimplência do IPTU?

Justifique: _____

b) A PMM adota procedimentos ostensivos de cobrança administrativa e da execução judicial dos que se encontram inadimplentes com este tributo?

Justifique: _____

c) As anistias fiscais, concedidas de forma continuada, pelos governantes deste Município, contribui para reduzir a inadimplência do IPTU?

Justifique: _____

- d) Aumentar o desconto para pagamento até o vencimento, em vez de anistia para pagamento em atraso, reduziria a inadimplência do IPTU?

Justifique: _____

- e) O valor venal dos imóveis ou terrenos são compatíveis com o preço de mercado?

Justifique: _____

2.2 A carga tributária e a evasão fiscal

As perguntas a seguir, têm o objetivo de levantar a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município), em relação à carga tributária e a inadimplência no que concerne ao IPTU.

A carga tributária brasileira é excessiva, ou não; e, se reduzir o valor do IPTU contribuiria para reduzir sua inadimplência, ou não.

- a) Você acredita que os contribuintes do IPTU deste município consideram a carga tributária brasileira excessiva?

Justifique: _____

- b) Na sua opinião os contribuintes do IPTU deste município consideram que o valor deste tributo é elevado?

Justifique: _____

- c) Você acha que os contribuintes do IPTU deste município reduziram a inadimplência deste tributo, caso houvesse redução do seu valor?

Justifique: _____

2.3 A magnitude das multas e a evasão fiscal

As perguntas a seguir, têm o objetivo de levantar a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município), em relação à magnitude da multa de mora e a inadimplência do IPTU.

- a) Segundo sua percepção, os contribuintes do IPTU deste município consideram o

percentual da multa de mora de 20% excessivo?

Justifique: _____

- b) No seu entendimento, os contribuintes do IPTU deste município acreditam que o percentual de 20% para a multa de mora, contribui para aumentar a inadimplência deste tributo?

Justifique: _____

- c) Na sua opinião, a redução do percentual da multa de mora, a partir de 1998, de 40% para 20%, contribuiu para reduzir a inadimplência do IPTU?

Justifique: _____

2.4 A expectativa de punição e a evasão fiscal

As perguntas a seguir, têm o objetivo de levantar a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município), em relação a expectativa de punição e a inadimplência no que concerne ao IPTU.

- a) Segundo sua percepção, os contribuintes do IPTU deste município acreditam que a PMM tem adotado todos os recursos legais disponíveis, para combater a inadimplência deste tributo?

Justifique: _____

- b) Você acredita que os contribuintes do IPTU deste município têm conhecimento de que seu imóvel pode ser penhorado para pagamento deste tributo?

Justifique: _____

2.5 A estrutura tributária e a evasão fiscal

As perguntas a seguir, têm o objetivo de levantar a sua percepção, em relação à estrutura tributária (instalações, equipamentos, pessoal capacitado–treinado para a função/cargos, autonomia operacional e, condições de operacionalizar os procedimentos), em relação à inadimplência tributária no que concerne ao IPTU.

- a) Na sua opinião, os contribuintes do IPTU deste município consideram que a PMM está estruturada adequadamente para proceder todas as ações necessárias ao combate da inadimplência tributária?

Justifique: _____

- b) Você acredita que os contribuintes do IPTU deste município entendem que a PMM tem adotado medidas concretas para coibir a fraude praticada em documentos de arrecadação municipal?

Justifique: _____

- c) Você acha que os contribuintes do IPTU deste município acreditam que a PMM tem adotado medidas concretas para o aperfeiçoamento da legislação tributária municipal, a fim de corrigir falhas e omissões?

Justifique: _____

- d) Segundo a sua percepção, os contribuintes do IPTU deste município entendem que a PMM tem adotado medidas concretas para reduzir o excessivo tempo da execução judicial dos contribuintes inadimplêntes?

Justifique: _____

- e) A PMM dispõe de procedimento informatizado e sistemáticos para levantamento da situação regular ou irregular de seus contribuintes?

Justifique: _____

- f) A PMM dispõe de procedimento informatizado e sistemático para processamento e controle da cobrança administrativa e da execução judicial dos contribuintes inadimplêntes?

Justifique: _____

- g) No seu entendimento, a PMM dispõe de equipamentos e instalações que facilitem a execução dos procedimentos da cobrança administrativa e da execução judicial?

Justifique: _____

- h) No seu entendimento, o treinamento que a PMM tem propiciado a seus servidores estão adequadamente direcionados para as funções que as pessoas desempenham?

Justifique: _____

- i) Segundo sua percepção, a PMM tem propiciado a seus servidores treinamento que lhes supra o conhecimento necessário para a execução de suas atividades?

Justifique: _____

3 A POSTURA DA SOCIEDADE E A EVASÃO FISCAL

As perguntas a seguir têm a finalidade de levantar em duas perspectivas, a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município), em relação à postura da sociedade em face da inadimplência do IPTU.

3.1 O contribuinte inadimplente e a atitude da sociedade

As perguntas a seguir, tem o objetivo de levantar a sua percepção (segundo as falas dos contribuintes deste Município), em relação à postura que a sociedade adota frente ao contribuinte inadimplente com o IPTU.

- a) Segundo sua percepção, os contribuintes deste Município adimplentes com o IPTU, acreditam que o valor deste tributo seria menor se houvesse menos sonegação deste tributo?

Justifique: _____

- b) Você acredita que os contribuintes deste Município adimplentes com o IPTU, têm ideia do montante que a inadimplência deste tributo tem atingido?

Justifique: _____

- c) Na sua opinião, os contribuintes deste município, inadimplentes com o IPTU, sofrem algum tipo de discriminação pela sociedade?

Justifique: _____

3.2 A oferta de bens públicos e a evasão fiscal

As perguntas a seguir, têm o objetivo de levantar a sua percepção (segundo as falas dos contribuinte deste Município), em relação à oferta de bens públicos e a inadimplência no que concerne ao IPTU.

- a) Segundo a sua percepção, os contribuintes deste município consideram que os serviços prestados pela PMM são satisfatórios?

Justifique: _____

- b) No seu entendimento, os contribuintes deste município, acreditam que os recursos proveniente dos tributos municipais, na sua totalidade, estão sendo utilizados em benefício da sociedade?

Justifique: _____

- c) Na sua opinião, os contribuintes deste município reduziriam a inadimplência tributária municipal, caso percebessem que os recursos provenientes destes tributos retornam em forma serviços prestados à comunidade?

Justifique: _____